



# VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

## FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

## ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

# VYKAZOVÁNÍ STÁLÝCH AKTIV PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS

REPORTING OF LONG-TERM ASSETS ACCORDING TO CZECH ACCOUNTING LEGISLATION  
AND IFRS

## DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

## AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Kateřina Horáková

## VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

BRNO 2018

# Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	<b>Bc. Kateřina Horáková</b>
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	<b>Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.</b>
Akademický rok:	2017/18

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

## Vykazování stálých aktiv podle české účetní legislativy a IFRS

### Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postup zpracování

Teoretická východiska práce – zhodnocení aktuálních zdrojů z oblasti vykazování stálých aktiv podle české účetní legislativy a mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)

Analýza problémové oblasti v účetních výkazech a interních postupech vybraného subjektu

Zhodnocení rozdílů ve vykazování majetku pro účely posuzování finanční situace účetní jednotky

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

### Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem diplomové práce je provedení komparace předpisů pro vykazování stálých aktiv podle české účetní legislativy a standardů IFRS.

Aplikujte zjištěné rozdíly na situaci ve vybrané účetní jednotce, zaměřte se zejména na oblast dopadů pro účely posouzení finanční situace podniku. Zpracujte stručný návrh doporučení pro vybranou skupinu uživatelů účetních informací.

**Základní literární prameny:**

CHRISTIAN, D. and N. LÜDENBACH. IFRS Essentials. Chichester: John Wiley & Sons, 2013. ISBN 978-1-118-50137-5.

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 4. vyd. Brno: BizBooks. 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

FICBAUER, J. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Brno: CERM, 2016. ISBN 978-8-214-5390-6.

FLOOD, J. GAAP 2017 – Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles. 1st ed. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 2017. ISBN 978-1-119-35698-1.

JÍLEK, J. a J. SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) 2013. 3. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4710.

LOŠŤÁK, M. a P. PRUDKÝ. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. 14. akt. vyd. Olomouc: ANAG. 2014. ISBN 978-80-7263-8666-6.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2017/18

V Brně dne 1.3.2018

L. S.

.....  
doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.

ředitel

.....  
doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.

děkan

## **Abstrakt**

Téma práce je „Vykazování stálých aktiv podle české účetní legislativy a IFRS“. Cílem je charakteristika dlouhodobého hmotného majetku, jeho odpisování, oceňování, pořizování z pohledu jednotlivých systémů tak, jak ho popisují česká účetní legislativa a Mezinárodní účetní standardy. Součástí práce je srovnání jednotlivých systémů a poukázání na nejvýznamnější rozdíly ve vykazování a aplikace na vybranou účetní jednotku.

## **Abstract**

The theme of the thesis is „Reporting of long-term assets according to Czech accounting legislation and IFRS “. The goal is to characterize the tangible fixed assets, its amortization, valuation, acquisition from the point of view how it is characterized by Czech accounting legislation and International accounting standards. Part of the thesis is the comparison of individual systems and pointing to the most significant differences in reporting and application to the particular entity.

## **Klíčová slova**

Dlouhodobý hmotný majetek, česká účetní legislativa, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, odpisy, oceňování.

## **Key words**

Tangible fixed assets, Czech accounting legislation, International financial reporting standards, amortization, valuation.

### **Bibliografická citace**

HORÁKOVÁ, K. Vykazování stálých aktiv podle české účetní legislativy a IFRS. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2018. 79 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, a že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 20. 5. 2018

.....

## **Poděkování**

Poděkování patří mé vedoucí práce paní Ing. Zuzaně Křížové, Ph.D., za její odborné konzultace a cenné rady, které mi pomohly při zpracování této diplomové práce. Poděkování patří také paní Mgr. Vladislavě Muselíkové a společnosti Retex a.s. za spolupráci a poskytnuté informace.

# Obsah

ÚVOD.....	10
1 VYMEZENÍ PROBLÉMU, CÍLE A METODIKA PRÁCE.....	11
2 VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU PODLE ČÚL ..	12
2.1 Regulace účetnictví v České republice .....	12
2.1.1 Zákon o účetnictví .....	12
2.1.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb.....	13
2.1.3 České účetní standardy .....	13
2.1.4 Zákon o daních z příjmů.....	13
2.2 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚL.....	13
2.3 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚL.....	14
2.3.1 Oceňování DHM při pořízení .....	14
2.3.2 Oceňování DHM pořízeného ve vlastní režii .....	15
2.3.3 Oceňování DHM reprodukční pořizovací cenou.....	15
2.3.4 Pořízení hmotného majetku formou finančního leasingu.....	16
2.4 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚL.....	18
2.5 Účetní odpisy .....	18
2.6 Daňové odpisy.....	18
2.6.1 Rovnoměrné odpisování .....	19
2.6.2 Zrychlené odpisování .....	20
3 VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU PODLE IFRS ..	24
3.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení .....	25
3.1.1 Oceňování.....	26
3.1.2 Odpisování.....	27
3.1.3 Vyřazení .....	30
3.2 IAS 40 – Investice do nemovitostí.....	30
3.3 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv .....	33
3.3.1 Posouzení možného snížení hodnoty aktiv.....	33
3.3.2 Vykázání ztráty ze snížení hodnoty.....	34
3.4 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti .....	35
3.4.1 Klasifikace aktiv držných k prodeji .....	35



3.4.2	Ocenění.....	35
3.4.3	Vykázání a zrušení ztrát ze snížení hodnoty .....	36
3.5	Přehled nejvýznamnějších rozdílů mezi ČÚL a IFRS .....	36
4	PŘECHOD NA VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU DLE IFRS .....	40
4.1	Představení společnosti Retex a.s. ....	40
4.2	Finanční analýza společnosti.....	41
4.2.1	Analýza rozvahy .....	42
4.3	Analýza výkazu zisku a ztráty.....	45
4.3.1	Poměrové ukazatele .....	46
4.4	Účetní pravidla dlouhodobého hmotného majetku společnosti .....	49
4.5	Důležitá data pro přechod na vykazování podle IFRS.....	50
4.5.1	Přetřídění pozemků, budov a zařízení .....	51
4.5.2	Investice do nemovitostí.....	63
4.5.3	Aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti .....	64
4.6	Konečné vykázání DHM v souladu s IFRS .....	65
4.7	Doporučení pro vybrané skupiny uživatelů účetních informací .....	70
	ZÁVĚR .....	72
	POUŽITÁ LITERATURA .....	74
	SEZNAM ZKRATEK.....	76
	SEZNAM GRAFŮ.....	77
	SEZNAM OBRÁZKŮ .....	77
	SEZNAM TABULEK.....	78
	SEZNAM VZORCŮ .....	79
	SEZNAM PŘÍLOH.....	79

# ÚVOD

Současná ekonomika si žádá harmonizaci v různých oblastech, účetnictví nevyjímaje. Při volném pohybu kapitálu a otevřenosti trhů je třeba, aby výkazy v různých státech podávaly informace jednotně a srovnatelně. Proto vznikly Mezinárodní účetní standardy, které jsou v současnosti povinné pro ty společnosti, jejichž veřejné cenné papíry jsou obchodovány na regulovaných trzích Evropské unie. Na americkém kontinentu vznikly Americké všeobecně uznávané účetní zásady. Budoucím cílem je sjednotit tyto největší standardy do jedné globální úpravy.

Tématem diplomové práce je vykazování stálých aktiv podle české účetní legislativy a podle Mezinárodních účetních standardů s aplikací na vybranou obchodní korporaci Retex a.s.

Předmětem práce bude porovnání dlouhodobého hmotného majetku společnosti Retex a.s. vykazovaného podle české právní úpravy s následným převodem do podoby podle IFRS. Oba tyto účetní systémy mají něco společného, ale zároveň u nich vznikají i velké rozdílnosti, které mohou mít vliv na celkový pohled a ekonomickou situaci korporace. Na konci této diplomové práce bude zhodnoceno, jaký vliv má rozdílné vykazování na finanční situaci společnosti z pohledu vybraného okruhu uživatelů účetních výkazů.

Diplomová práce je rozdělena do 4 částí. První část popisuje hlavní a dílčí cíle práce a její metodiku. V teoretické části práce budou popsány teoretické poznatky o pojetí dlouhodobého hmotného majetku nejdříve z pohledu české účetní legislativy, poté z pohledu Mezinárodních standardů finančního výkaznictví. V analytické části práce budou aplikována teoretická východiska předchozí kapitoly na konkrétní podnik, a to na již zmíněný Retex a.s., sídlící v Moravském Krumlově. Podklady pro vypracování této části tvoří výkaz rozvaha a firemní interní dokumentace. V poslední části práce bude provedena komparace jednotlivých systémů vykazování s akcentem na posouzení finanční situace společnosti a stručně budou popsány dopady rozdílného vykazování pro jednotlivé uživatele finančních informací.

# 1 VYMEZENÍ PROBLÉMU, CÍLE A METODIKA PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je komparace vykazování dlouhodobého hmotného majetku podle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví – IFRS (International Financial Reporting Standards) s následnou aplikací na konkrétní korporaci s uvedením významných rozdílů a dopadů z nich vyplývajících.

Za dílčí cíle lze považovat definování dlouhodobého hmotného majetku včetně jeho oceňování, odpisování či nabytí formou leasingu tak, jak ho chápe česká legislativa a Mezinárodní účetní standardy. Dalšími dílčími cíli jsou vyhodnocení současného stavu společnosti a stručné zhodnocení finanční situace konkrétního podniku.

## Metodika zpracování práce

Při tvorbě této diplomové práce jsou použity metody deskripce, komparace, analýzy a interpretace.

Metoda **deskripce** je popisná metoda, která je využita především v teoretické části při popisu rozdílného pojetí dlouhodobé hmotného majetku. Tato metoda je důležitá pro následnou metodu **komparace**, tedy srovnání jednotlivých postupů při vykazování dlouhodobého hmotného majetku.

V praktické části práce bude využito metod **analýzy**, zejména při zhodnocení současného stavu společnosti a při rozebrání dlouhodobého hmotného majetku firmy. Analýza je rozklad zkoumaného objektu na jednotlivé části, které jsou dále postoupeny k rozboru vlastností a vztahů postupujících od celku k částem.

Předmětem **interpretace** je jak předchozí analýza, tak rozdíly v chápání majetku mezi jednotlivými srovnávanými způsoby vykazování.

V teoretické části je čerpáno hlavně z odborné literatury, konkrétně z knih, článků a různých internetových zdrojů. Praktická část práce čerpá především z firemní dokumentace a z informací získaných od společnosti.

## **2 VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU PODLE ČÚL**

Cílem této kapitoly je vymezit pojetí dlouhodobého hmotného majetku z pohledu české účetní legislativy (ČÚL) a Mezinárodních účetních standardů s jejich následným porovnáním.

### **2.1 Regulace účetnictví v České republice**

V České republice podléhá účetnictví podnikatelských subjektů zákonu o účetnictví č. 563/1991 Sb. (dále jen ZoÚ). Ministerstvo financí ČR vydalo prováděcí vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, které se týkají podnikatelů, kteří účtují v podvojném účetnictví. Pro účetní jednotky, které účtují podle prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. byly vydány české účetní standardy pro podnikatele (dále jen ČÚS), jejichž cílem je sladit postupy a metody účtování mezi účetními jednotkami. Tyto právní předpisy vymezují dlouhodobý hmotný majetek z účetního pohledu. Z pohledu daňového je dlouhodobý hmotný majetek vymezen zákonem o daních z příjmů č. 586/1992 Sb (1).

#### **2.1.1 Zákon o účetnictví**

Zákon o účetnictví platí pro všechny účetní jednotky, kterým je dána povinnost vést účetnictví. Účetnictví musí být vedeno tak, aby podávalo věrný a poctivý obraz o situaci podniku. Účetnictví by mělo být správné, úplné a průkazné (1).

ZoÚ je rozdělen na 9 částí. První část obsahuje obecná ustanovení. Část druhá pojednává o rozsahu vedení účetnictví, účetních dokladech, účetních zápisech a knihách. Třetí část tvoří účetní závěrka. Část čtvrtá popisuje způsoby oceňování. Součástí páté části je inventarizace majetku a závazků, šestá část píše o úschově účetních písemností. Sedmá část obsahuje zprávu o platbách orgánům správy členského státu EU nebo třetí země. Předposlední část pojednává o uvádění nefinančních informací a poslední devátou část tvoří společná, přechodná a závěrečná ustanovení (1).

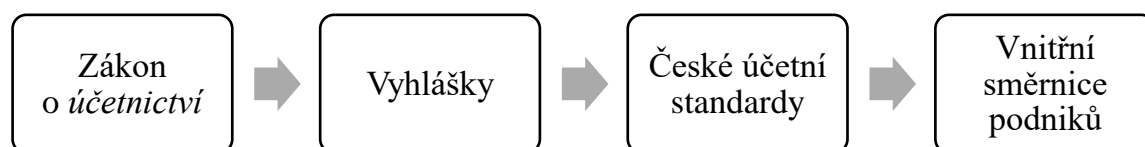
### 2.1.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. (dále jen prováděcí vyhláška) vymezuje způsob a rozsah sestavování účetní závěrky. Obsahově vymezuje některé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Rovněž popisuje, jaké informace by měla obsahovat příloha k účetní závěrce, výkaz cash flow a přehled o změnách vlastního kapitálu. Vyhláškou je daná směrná účtová osnova, účetní metody a konsolidovaná účetní závěrka (2).

### 2.1.3 České účetní standardy

ČÚS pro podnikatele vymezují postupy a metody účtování. Tyto standardy jsou určeny pro ty ekonomické jednotky, které vedou účetnictví podle prováděcí vyhlášky (3).

Účetní metody a postupy účtování jsou v ČÚS rozepsány pro konkrétní případy a pro konkrétní skupiny majetku (5).



Obr. 1: Nástroje regulace českého účetnictví (5)

### 2.1.4 Zákon o daních z příjmů

Zákon o daních z příjmů vymezuje dlouhodobý hmotný majetek jako samostatné hmotné movité věci a jejich soubory, jejichž vstupní cena je nad 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok. Dalším hmotným majetkem jsou budovy, domy a jednotky, stavby, pěstitelské celky trvalých porostů, jejichž doba plodnosti je delší než 3 roky, dospělá zvířata a jejich skupiny se vstupní cenou nad 40 000 Kč a jiný majetek, kterým se rozumí například technické zhodnocení, technické rekultivace, výdaje hrazené uživatelem, které jsou součástí ocenění hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu (4).

## 2.2 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚL

Dlouhodobý hmotný majetek (DHM) tak, jak ho vymezuje česká účetní legislativa (dále jen ČÚL) musí splňovat určitou charakteristiku. Všeobecnou podmínkou je doba životnosti, která musí být delší než 1 rok a musí mít hmotnou povahu. Další podmínkou u některého hmotného majetku je hodnota jeho pořízení, u jiného majetku je rozhodující pouze jeho druh (5).

Do DHM, u kterého je, kromě doby použitelnosti důležitá i výše jeho ocenění, patří *samostatné movité věci a soubory movitých věcí* (např. stroje a zařízení, automobil, výrobní linky). Částku ocenění pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku si stanoví sama účetní jednotka vnitřním předpisem. Pokud si pořídí majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok, ale jeho pořizovací cena je nižší, než jakou si jednotka stanovila, bude takový majetek považován za drobný hmotný majetek, který není vykazován v rozvaze, ale účtuje se o něm jako o zásobách (5).

Dalším DHM s dobou použitelnosti delší než 1 rok mohou být *dospělá zvířata a jejich skupiny* (stáda, hejna). Jejich omezením je doba chovu do dospělosti. Než taková zvířata zařadí mezi dospělá zvířata, jsou vedeny jako nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (5).

DHM bez ohledu na pořizovací cenu jsou vždy *pozemky, stavby, předměty z drahých kovů a jiný dlouhodobý majetek*. Pro *pěstitelské celky trvalých porostů* existují pro zařazení do DHM podmínky – výměra, počet porostů, dosažení plodonosného stáří (5).

## **2.3 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚL**

Účetní jednotky musí oceňovat majetek podle §24 ZoÚ (1):

- k okamžiku uskutečnění případu,
- ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, ke kterému se účetní závěrka sestavuje.

Dlouhodobý hmotný majetek lze pořídit několika způsoby (6):

- koupí za hotové nebo na fakturu,
- vytvořením ve vlastní režii,
- bezúplatně (darem, dědictvím, vkladem),
- formou finančního leasingu.

### **2.3.1 Oceňování DHM při pořízení**

Majetek pořízený za úplatu (koupí) je oceněn *cenou pořizovací*. Cena pořízení je dohodnutá cena, za kterou byl majetek nakoupen od dodavatele. Součástí pořizovací ceny jsou náklady související s pořízením, tzv. vedlejší pořizovací náklady a zahrnuje i příslušenství dodané spolu s majetkem. „*Součástí ocenění dlouhodobého hmotného*

*majetku s ohledem na způsob jeho pořízení do doby jeho uvedení do stavu způsobilého k užívání jsou zejména náklady na“ (6, s. 62):*

- poradenské služby a zprostředkování, poplatky za správu, předprojektové přípravné práce,
- úroky z úvěru (když takto účetní jednotka rozhodne),
- poplatky katastrálnímu úřadu za odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě,
- průzkumné práce, geologické a geodetické práce, clo, dopravné, montáž,
- licence, patenty a další práva, která jsou využita při pořizování,
- vyřazení stávajících staveb v důsledku nové výstavby, zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich části a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu,
- náklady majetkové újmy vlastníkovu nemovité věci za omezení v užívání, náhrady omezení vlastnických práv,
- úhrady nákladů za přeložky, překládky,
- zkoušky před uvedením do stavu způsobilého k užívání,
- zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku.

### **2.3.2 Oceňování DHM pořízeného ve vlastní režii**

U majetku, který byl pořízen ve vlastní režii tvoří vstupní cenu *vlastní náklady* – jsou to náklady, které byly vynaloženy přímo na výrobu, a nepřímé (režijní) náklady, které souvisí s výrobou (výrobní režie) nebo jinou činností (správní režie). Vlastní náklady již v sobě obsahují vedlejší pořizovací náklady (6).

### **2.3.3 Oceňování DHM reprodukční pořizovací cenou**

Vstupní cena u majetku, který byl nabytý bezúplatně (např. darem, vkladem společníka) se stanoví podle zvláštního právního předpisu, a to podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Pro určení pořizovací ceny se použije *reprodukční pořizovací cena*. „Podle zákona o účetnictví je reprodukční pořizovací cenou ta cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.“ (6, s. 69).

Reprodukční pořizovací cena (RPC) se často nechává zjistit soudním znalcem a určuje se v okamžiku, kdy je majetek vložen do obchodního majetku nebo v okamžiku nabytí majetku (6).

Do vstupní ceny majetku se nezahrnují smluvní pokuty a úroky z prodlení či jiné sankce ze smluvních vztahů, výdaje na přípravu pracovníků, výdaje na biologickou rekultivaci, kurzové rozdíly, opravy a údržba, výdaje spojené s přípravou a zabezpečením výstavby vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého hmotného majetku do užívání, aj. (6).

#### **2.3.4 Pořízení hmotného majetku formou finančního leasingu**

Od 1. 1. 2015 jsou podmínky finančního leasingu uvedeny v §21d zákona o dani z příjmů. Finančním leasingem se rozumí přenechání věci vlastníkem k užití uživateli za úplatu za splnění dalších podmínek daných již zmíněným §21d (6).

Finanční leasing je dlouhodobým smluvním nájemním vztahem, ve kterém vlastník (pronajímatel) přenechá uživateli (nájemci) hmotný majetek do užívání, avšak majetek je nadále ve vlastnictví pronajímatele. Takto vzniká uživateli závazek platit nájemné za užívaný majetek, a to v předem stanovené době nájmu, která se uvádí ve smlouvě. Při pořízení majetku formou finančního leasingu vzniká nájemci „úspora,“ protože nemusí držet vysoký obnos v hotovosti (nebo na bankovním účtu) a nemusí žádat o úvěr (5).

Při finančním leasingu jsou na nájemce převedena rizika i prospěchy pramenící z předmětu leasingu. Po uplynutí doby nájmu uvedené ve smlouvě se převádí vlastnické právo z pronajímatele na nájemce. Právním základem finančního leasingu je leasingová smlouva, jejíž podstatou je (5):

- pronájem konkrétní věci,
- předem dohodnuté splátky vycházející z celkové leasingové ceny,
- předem dohodnutá doba trvání leasingu,
- ujednání o možnosti koupě pronajaté věci.

Důležité je datum uzavření smlouvy a datum předání předmětu leasingu (mohou se lišit). Dokladem a skutečným převzetí předmětu leasingu je *předávací protokol*.

Majetek, který je předmětem finančního leasingu je ve vlastnictví pronajímatele, který jej také vede ve svém účetnictví a rovněž jej odpisuje. Nájemce pronajatý majetek ve svém účetnictví zachycuje v podrozvahové evidenci (5).



### **Nájemné v rámci finančního leasingu**

Nájemce splácí po jednotlivých splátkách leasingovou cenu najaté věci. Nájem je pro nájemce (uživatele) nákladem, který účtuje na stranu MD účtu skupiny 51 – Služby a na straně D závazkového účtu. Kromě toho musí vést podrozvahovou evidenci pro najatý majetek a závazek z finančního leasingu pro účely sestavení přílohy k účetní závěrce. Pronajímatel účtuje ve stejné hodnotě výnosy v účtové skupině 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží a současně eviduje pohledávku (5).

### **Časové rozlišení finančního leasingu**

Může nastat situace, že leasingové splátky nebudou placeny rovnoměrně ve stejných částkách a v předem stanovených termínech. Potom mohou nastat situace, kdy (5):

- a) rovnoměrné splátky jsou dohodnuty, ale nájemce musí na začátku leasingu předem uhradit jednorázovou částku, která je chápána jako podíl na celkovém nájemném,
- b) je smluvně ujednáno, že úhrada splátek bude nerovnoměrná v závislosti na vývoji výkonů realizovaných prostřednictvím pronajímaného majetku.

V těchto případech musí jak nájemce, tak i pronajímatel časově rozlišit tyto nepravidelné úhrady pomocí přechodných účtů aktiv a pasiv.

V případě a) je jednorázově zaplacená částka chápána jako nájemné placené předem a nájemce ani pronajímatel nemohou tento výdaj (příjem u pronajímatele) peněz zachytit přímo v nákladech, ale musí je proúčtovat na účtech časového rozlišení. U nájemce se do nákladů běžného období postupně rozpouští poměrná část z této částky po uvedení předmětu leasingu do užívání (5).

V případě b) je nutno u nerovnoměrných leasingových splátek zajistit rovnoměrné zatížení nákladů na finanční leasing u nájemce (u pronajímatele do výnosů), konkrétně po dobu trvání leasingové smlouvy. Pro tyto účely se využívá několik analytických účtů časového rozlišení, kdy nájemce i pronajímatel budou různě částky rozpouštět do nákladů (výnosů) po zbývajících dobu do konce leasingové smlouvy (5).

### **Koupě majetku po ukončení finančního leasingu**

Obvykle po skončení smlouvy přechází předmět finančního leasingu do vlastnictví nájemce. Kupní cena může být v různé částce, většinou je ale tato částka symbolická.

Pro nájemce je ovšem důležité, jestli hodnota kupní ceny splňuje limit určený pro zařazení majetku do dlouhodobého. Mohou nastat situace, kdy je (5):

- *nulová kupní cena* – potom nájemce ocení majetek reprodukční pořizovací cenou a předmět je zařazen do majetku v odepsané výši, pokud  $RPC > \text{ocenění stanovené účetní jednotkou pro zařazení do dlouhodobého majetku}$ , anebo je  $RPC < \text{ocenění}$  a předmět je veden v podrozvahové evidenci,
- *kupní cena je nižší než spodní hranice ocenění pro zařazení do DHM*, pak jde o pořízení zásoby (vede se podrozvahová evidence),
- *kupní cena je vyšší než spodní hranice ocenění pro zařazení do DHM* a o majetku je účtováno jako při pořízení DHM koupí, kdy se majetek zařadí do DHM a do odpisového plánu.

## **2.4 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚL**

Odpisy by měly vyjadřovat opotřebení aktiva v průběhu jeho životnosti. Odpisováním se rozumí postupné snižování hodnoty dlouhodobého majetku. V ČÚL dlouhodobý majetek odpisuje vlastník majetku. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy spočívá v tom, že účetní odpisy obvykle vyjadřují reálné opotřebení majetku, ale u daňových odpisů stanovuje dobu odpisování přímo zákon. Na konci účetního období se potom porovná souhrn účetních a souhrn daňových odpisů, jehož výsledkem je položka snižující (účetní odpisy jsou nižší než daňové) nebo zvyšující (účetní odpisy jsou vyšší než daňové) základ daně. Tento krok se promítne až v samotném daňovém přiznání a nikde se o něm neúčtuje (6).

## **2.5 Účetní odpisy**

Účetní odpisy si určuje sama účetní jednotka – stanoví si odpisový plán. U odpisového plánu si zvolí takovou dobu použitelnosti, která odpovídá reálné době životnosti konkrétního dlouhodobého majetku. V odpisovém plánu si zvolí i metodu odpisování, kde odpisové sazby lze stanovit z hlediska času, doby upotřebitelnosti nebo podle výkonů. Účetní odpisy jsou měsíční (6).

## **2.6 Daňové odpisy**

Metodu odpisování si volí sám majitel. Zvolená metoda odpisování je neměnná a musí se použít po celou dobu odpisování. U stejných předmětů pořízených najednou mohou být

zvoleny různé metody odpisování, avšak odpisy lze provádět do výše jeho vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny, popřípadě do výše hodnoty majetku včetně hodnoty technického zhodnocení. Daňové odpisy u dlouhodobého hmotného majetku jsou roční (6).

Zákon o daních z příjmů popisuje několik způsobů odpisování. V § 31 zákona jsou stanoveny rovnoměrné odpisy, v § 32 zrychlené odpisování, v § 30a mimořádné odpisy. Zákon také popisuje časové odpisování pronajímaného movitého majetku formou leasingu, časové odpisování práva užívání, časové odpisování technického zhodnocení nemovité kulturní památky a některého dalšího majetku, včetně odpisů komponentního odpisování (4).

### 2.6.1 Rovnoměrné odpisování

U odpisu v prvním roce se použije odpisová sazba určena ve druhém sloupci tabulky 1, v dalších letech odpisování se použije sazba ve třetím sloupci tabulky. V roce provedení technického zhodnocení a v letech následujících se použije sazba pro zvýšenou vstupní cenu ve čtvrtém sloupci a vynásobí se vstupní cenou zvýšenou o technické zhodnocení (6).

Tab. 1: Odpisové sazby při rovnoměrném odpisování v % (4)

<i><b>Odpisová skupina</b></i>	<i><b>V prvním roce odpisování</b></i>	<i><b>V dalších letech odpisování</b></i>	<i><b>Pro zvýšenou vstupní cenu</b></i>
<b>1</b>	20,00	40,00	33,3
<b>2</b>	11,00	22,25	20,0
<b>3</b>	5,50	10,50	10,0
<b>4</b>	2,15	5,15	5,0
<b>5</b>	1,40	3,40	3,4
<b>6</b>	1,02	2,02	2,0

Roční odpisová sazba vychází z tabulek ročních odpisových sazeb uvedených v zákoně o daních z příjmů. Roční odpis se stanoví dle:

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena} \times \text{roční odpisová sazba}}{100}.$$

*Vzorec 1: Výpočet odpisu (6, s. 119)*

Zvýšená odpisová sazba v prvním roce pořízení je umožněna prvním odpisovatelům. Prvním odpisovatelem je osoba – poplatník, který si pořídil nový hmotný majetek jako první a tento majetek ještě nikdy nebyl užíván k účelu, ke kterému je určen a u předchozího vlastníka byl zbožím. Za prvního vlastníka je rovněž považován poplatník, který si takový majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii. Odpisové sazby jsou uvedeny v tabulce 2 (6).

Tab. 2: Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování při urychlení odpisování v % (4)

<b>Odpisová skupina</b>	<b>V prvním roce odpisování</b>			<b>V dalších letech odpisování</b>			<b>Pro zvýšenou vstupní cenu</b>		
	<b>10 %</b>	<b>15 %</b>	<b>20 %</b>	<b>10 %</b>	<b>15 %</b>	<b>20 %</b>	<b>10 %</b>	<b>15 %</b>	<b>20 %</b>
<b>1</b>	30,0	35	40,0	35,00	32,5	30,00	33,3	33,3	33,3
<b>2</b>	21,0	26	31,0	19,75	18,5	17,25	20,0	20,0	20,0
<b>3</b>	15,4	19	24,4	9,40	9,0	8,40	10,0	10,0	10,0

U některého hmotného majetku může poplatník, který je zároveň prvním odpisovatelem, odpis zvýšit o 20 % vstupní ceny u strojů pro zemědělství a lesnictví u poplatníka se zemědělskou a lesní výrobou, o 15 % vstupní ceny u zařízení pro čištění a úpravu vod využívaného ve stavbách podle Klasifikace stavebních děl vydané Českým statistickým úřadem, a o 10 % vstupní ceny hmotného majetku zařazeného v 1. až 3. odpisové skupině, kromě hmotného majetku, u kterého bylo využito předchozího navýšení vstupní ceny (4).

Roční odpis při zvýšení odpisů v prvním roce odpisování se vypočítá dle:

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient}} + \text{zvýšení odpisů o 20, 15 nebo 10 \% .}$$

Vzorec 2: Výpočet odpisu u zrychleného odpisování při zvýšení vstupní ceny (6)

## 2.6.2 Zrychlené odpisování

Zrychlené odpisování umožňuje poplatníkovi odepsat v prvních letech odpisování majetku vyšší hodnotu než u rovnoměrných odpisů. Ke konci odpisování se hodnota odpisů zase snižuje. Koeficienty pro zrychlené odpisování je uvedeno v tabulce.

Tab. 3: Koeficienty pro zrychlené odpisování (4)

	<i>V prvním roce odpisování</i>	<i>V dalších letech odpisování</i>	<i>Pro zvýšenou zůstatkovou cenu</i>
<b>1</b>	3	4	3
<b>2</b>	5	6	5
<b>3</b>	10	11	10
<b>4</b>	20	21	20
<b>5</b>	30	31	30
<b>6</b>	50	51	50

Roční odpis v prvním roce odpisování se stanoví takto:

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient}}.$$

Vzorec 3: Výpočet odpisu při zrychleném odpisování (6)

Roční odpis při zrychleném odpisování se v následujících letech stanoví takto:

$$\text{roční odpis} = \frac{2 \times ZC}{K2 - X + 1},$$

Vzorec 4: Výpočet ročního odpisu při zrychleném odpisování v dalších letech (6)

kde ZC – zůstatková cena (ZC = vstupní cena – součet uplatněných ročních odpisů), K2 – koeficient zrychleného odpisování pro další roky odpisování, X – pořadové číslo vyjadřující rok, pro který se odpisy počítají.

### Technické zhodnocení

Na úvod je nutné uvést, co technické zhodnocení není. Technickým zhodnocením nejsou opravy a údržba majetku. *Oprava majetku* je opětovné uvedení majetku do původního stavu nebo do stavu způsobilého k užívání. Opravou se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození i za použití nových materiálů, dílů nebo součástí, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. *Údržba* je soustavná činnost zpomalující technické zhodnocení a působí preventivně proti poruchám (6).

*Technickým zhodnocením* je vše ostatní, co není uvedením majetku do původního stavu. „Jsou to výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč.“ (6, s. 81). Jako technické zhodnocení lze klasifikovat i uvedené výdaje, které nedosahují limitní částky 40 000 Kč, avšak poplatník je dle svého

rozhodnutí nesmí uplatnit jako daňově účinný náklad a do výdajů je uplatní prostřednictvím odpisů (6).

Technické zhodnocení lze rozdělit do 3 kategorií na:

**a) technické zhodnocení vlastního majetku**

- hodnota technického zhodnocení (dále jen TZ) provedeného v prvním roce odpisování se promítne do vstupní ceny majetku,
- hodnota TZ provedeného v dalších letech odpisování se promítne podle způsobu odpisování do zvýšené vstupní ceny nebo do zvýšené zůstatkové ceny a nastává změna v postupu odpisování,
- TZ provedené na majetku, který není majetkem vymezeným zákonem, se považuje za novou kategorii jiného majetku a takové TZ se odpisuje samostatně,
- TZ provedené na nemovité kulturní památce – vzniká jiný majetek, který se odpisuje rovnoměrně po dobu 15 let,
- TZ provedené nájemcem – při ukončení nájmu část hodnoty TZ zvyšuje vstupní (zůstatkovou) cenu majetku, pokud ovšem nedochází k ukončení nájmu s následnou koupí najaté věci nájemce. Potom by zůstatková cena odpisovaného TZ byla zahrnuta do vstupní ceny,
- TZ provedené na hmotném majetku, u kterého jsou uplatňovány mimořádné odpisy v prvním roce i v následujících letech užívání, se TZ odpisuje samostatně v kategorii jiného majetku (6).

**b) technické zhodnocení pronajatého majetku (vč. finančního leasingu)**

- s uzavřenou smlouvou s odpisovatelem o provedení, úhradě a odpisování TZ → vzniká jiný majetek, který se po zařazení do majetku odpisuje. Pokud už u leasingu existuje jiný majetek, promítne se TZ do zvýšené vstupní ceny nebo zvýšené zůstatkové ceny (podle okamžiku realizace TZ a způsobu odpisování),
- bez uzavření smlouvy s odpisovatelem → takové TZ nelze promítnout do nákladů ani odpisem.

**c) technickým zhodnocením podle jeho definice jsou také:** „*Výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč, pokud jej hradí budoucí nájemce na cizím hmotném majetku v průběhu jeho pořízení*“

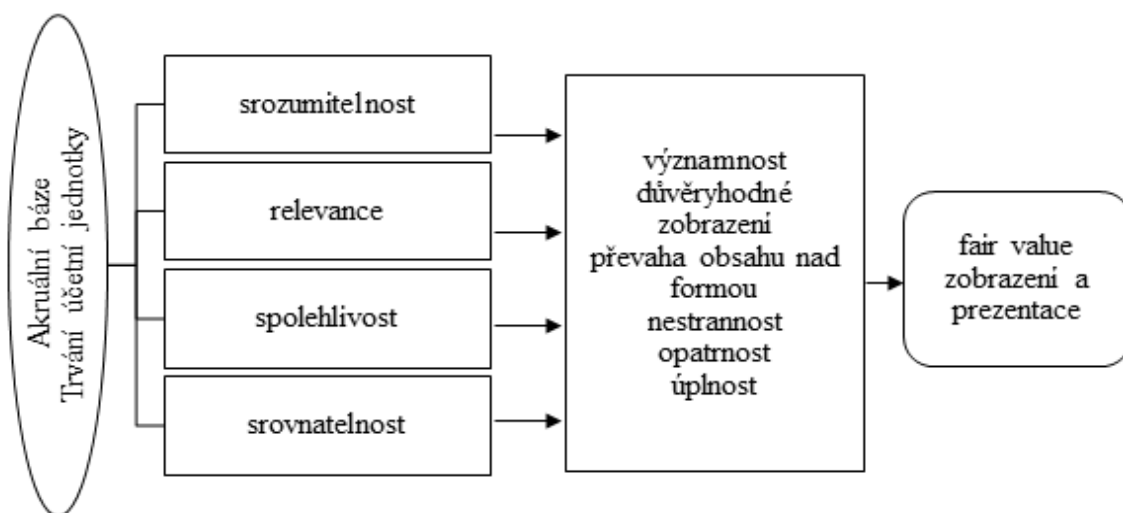
*za podmínky, že se stane nájemcem tohoto hmotného majetku nebo jeho části, a odpisovatel tohoto hmotného majetku nezahrne výdaje vynaložené budoucím nájemce do vstupní ceny“ (6, s. 84).*

### 3 VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU PODLE IFRS

IFRS je soubor účetních standardů vyvinutý IASB (International Accounting Standard Board) – Výborem pro mezinárodní účetní standardy, který se postupně stává světově uznávaným účetním systémem. V USA jsou aplikovány Americké všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP) a tyto dva systémy jsou v současné době nejrozšířenějšími předpisy na světě (7).

IFRS (dříve IAS – postupně jsou všechny IAS nahrazovány IFRS) jsou v dnešní době výsledkem snahy o harmonizaci účetnictví na evropském kontinentu. Cílem je budoucí celosvětová harmonizace. Tato harmonizace by měla odpovídat potřebám ekonomiky, která je orientována na trh a měla by poskytovat kvalitní informace všem uživatelům, tedy majitelům, investorům a dalším uživatelům, kteří využívají kapitálový trh (8).

Filosofický základ pro účetní závěrku tvoří **koncepční rámec**. Platí pro všechny standardy a slouží k porozumění IFRS. Na účetní závěrku klade koncepční rámec následující nároky (8):



Obr. 2: Koncepční rámec (8, s. 38)

K vedení účetnictví podle mezinárodních účetních standardů se vztahují následující nejdůležitější direktivy (8):

- direktiva č. 2013/34/EU → týká se ročních účetních závěrek, konsolidovaných závěrek a zpráv, které souvisejí s některými formami společností,



- 2014/95/EU → týká se uvádění nefinančních informací
- direktiva č. 86/635/EEC → týká se účetních závěrek, konsolidovaných účetních závěrek bank a ostatních finančních institucí,
- direktiva č. 91/674/EEC → týká se účetní a konsolidovaných závěrek pojišťovacích společností.

Pro potřeby této diplomové práce bude využito hlavně standardů:

- IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení (Property, plant and equipment),
- IAS 40 – Investice do nemovitostí (Investment Property),
- IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv (Impairment of Assets),
- IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti (Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations).

### **3.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení**

Tento standard určuje účtování pozemků, budov a zařízení, které popisuje jako hmotná aktiva sloužící k výrobě nebo k zásobování zbožím (službami). Tato hmotná aktiva mohou sloužit rovněž i k administrativním účelům. Společným prvkem je očekávání, že tato hmotná aktiva budou používána více než jedno účetní období (9).

O pozemcích, budovách a zařízeních se účtuje jako o aktivu, jestliže existuje pravděpodobnost, že z užívání dané položky bude plynout ekonomický užitek a zároveň lze spolehlivě ocenit její pořizovací náklady (9).

Standard IAS 16 se nevztahuje na pozemky, budovy a zařízení, pokud nejsou účetní jednotkou využívány při běžné činnosti a jsou drženy za účelem prodeje. Jsou jimi:

- investice do nemovitostí (IAS 40) – jedná se o nemovitosti držené za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo za účelem kapitálového zhodnocení,
- pozemky, budovy a zařízení drženy za účelem prodeje, jsou součástí zásob a řídí se standardem IAS 2,
- nepoužívaná dlouhodobá aktiva, která mají být vyřazena jsou upravena v IFRS 5, protože u těchto aktiv je třeba jiného přístupu k ocenění a neodpisují se (10).

### 3.1.1 Oceňování

Pozemky, budovy a zařízení, o kterých se účtuje jako o aktivu, se v okamžiku zaúčtování oceňují *pořizovacími náklady*. Těmito náklady jsou (9):

- kupní cena vč. dovozních cel a daní, které jsou nevratné (kupní cena je očištěná od obchodních slev a rabatů),
- náklady, které lze přiřadit k dopravě,
- náklady na manipulaci,
- náklady na zaměstnanecké požitky (IAS 19),
- náklady na instalaci a montáž,
- náklady na testování aktiva,
- odměny pracovníkům – specialistům.

Způsob ocenění po okamžiku zaúčtování si volí účetní jednotka ze dvou modelů:

- a) model ocenění pořizovacími náklady,
- b) přeceňovací model.

Vybrané pravidlo se používá pro celou třídu pozemků, budov a zařízení (9).

#### **ad a) Model ocenění pořizovacími náklady (cost model)**

Pozemky, budovy a zařízení se po prvním zaúčtování účtují v pořizovacích nákladech, které jsou sníženy o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze znehodnocení.

#### **ad b) Přeceňovací model (revaluation model)**

Jestliže reálná hodnota pozemků, budov a zařízení může být spolehlivě určena, může se o nich po prvotním zaúčtování účtovat v přeceněné částce, jejíž hodnota odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze znehodnocení. Pro udržení přibližně shodné reálné a účetní hodnoty by se přecenění mělo provádět pravidelně.

Reálná hodnota pozemků a budov se běžně stanovuje odhadem znalce na základě tržní ceny. Reálná hodnota strojů, zařízení a jejich položek se obvykle určuje odhadem podle jejich tržní ceny (9).

Přecenění majetku ve fair value (reálné hodnotě) je možné, pokud je tato hodnota spolehlivě měřitelná a pokud se sníží o oprávků a o ztráty ze snížení hodnoty. Takové

ocenění pak odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění, u kterého je možné přecenění směrem nahoru i dolů (8).

Účtování přírůstků a úbytků z ocenění může být následující:

- při prvním provedeném přecenění dojde ke zvýšení hodnoty aktiva → účtuje se proti vlastnímu kapitálu jako přírůstek z přecenění,
- při přecenění směrem ke zvýšení hodnoty aktiva, u kterého byla dříve účtována ztráta, která vznikla snížením jeho hodnoty, účtuje se toto přecenění do zisků až do výše v minulosti účtované ztráty a potom teprve proti vlastnímu kapitálu jako přírůstek z přecenění,
- při prvním provedeném přecenění dojde ke snížení hodnoty aktiva → účtuje se proti ztrátě,
- při přecenění směrem ke snížení hodnoty aktiva, u kterého byl dříve účtován přírůstek z ocenění jako součást vlastního kapitálu, pak se snížení nejdříve účtuje proti tomuto přírůstku a potom teprve proti ztrátě (8).

### **3.1.2 Odpisování**

Odpisy vyjadřují systematickou alokaci pořizovací ceny do nákladů, které ovlivňují výsledek hospodaření, jestliže není zahrnut do ceny vyráběných aktiv. Aktivum se začíná odpisovat tehdy, když je způsobilé k užívání. V okamžiku, kdy je aktivum prodáno, zlikvidováno, nebo zařazeno mezi aktiva držená k prodeji (IFRS 5) je odpisování zastaveno. Části aktiva, u kterých je různá doba použitelnosti (a pořizovací náklady jsou vzhledem k celkovým pořizovacím nákladům významné) se odpisují samostatně → tzv. komponentní přístup (10).

Významné náhradní díly, které účetní jednotka drží v rámci budov, pozemků a zařízení jsou vykazovány jako dlouhodobá aktiva, jestliže společnost očekává, že je bude užívat po dobu delší než 1 rok. Ostatní náhradní díly jsou vykazovány jako zásoby (10).

#### **Výše odpisů dlouhodobých hmotných aktiv**

Výše odpisů v jednotlivých obdobích závisí na výši vstupní ceny aktiva, případně na stanovené zbytkové hodnotě, na délce použitelnosti (časové nebo podle očekávané výkonnosti) a na použité metodě odpisování.

### **Faktory ovlivňující dobu použitelnosti aktiva:**

- fyzické opotřebení a intenzita jeho využívání, vliv má i politika oprav a udržování,
- morální zastarávání aktiva – to je odhadováno, vliv má technický pokrok v oboru.

Standard doporučuje určit plánovanou dobu používání aktiva kratší než odhadnutá doba použitelnosti (10).

### **Metody odpisování**

Standard IAS 16 popisuje metodu rovnoměrných (lineárních) odpisů, metodu zmenšujícího se základu a metodu výkonových odpisů, přičemž zvolená metoda by měla odpovídat způsobu využívání aktiva. Metody odpisování se musí jednou za rok prověřit, a jestliže jsou zjištěny významné rozdíly, upraví se v souladu s IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby. Pokud lze změny vyčíslit, provádí se retrospektivně, to znamená, že účetní pravidla jsou použita, jako by je účetní jednotka využívala od začátku. Rozlišujeme tyto odpisy:

- Časové rovnoměrné odpisy → konstantní odpis po celou dobu použitelnosti (nejčastěji využívaná metoda),
- časové zrychlené odpisy → roční odpisy se během doby použitelnosti snižují,
- výkonové odpisy → odpis je stanoven na jednotku výkonu a odpis za období je stanoven podle skutečného objemu (8).

#### **I. Rovnoměrná (lineární) metoda**

Výše odpisů je po celou dobu odpisování neměnná a je rozložena rovnoměrně po celou dobu životnosti odpisovaného majetku, odpis se poté spočítá jako:

$$\text{odpis} = \frac{\text{pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota}}{\text{očekávaná doba životnosti aktiva}}.$$

*Vzorec 5: Výpočet odpisu rovnoměrnou metodou*

#### **II. Zrychlená metoda**

Tato metoda je využívána v případech, kdy se dá očekávat, že odpisované aktivum bude v počátečních letech výkonnější nebo lze očekávat nárůst nákladů na opravy a údržbu. Potom je odpis v prvních letech vyšší a postupně se snižuje. Zrychlené metody zahrnují metody zmenšujícího se základu a metodu sumaci čísel.

### Metoda zmenšujícího se základu

Pro výpočet ročního odpisu je nutné nejprve vypočítat roční odpisovou  $s$ , která se vypočítá podle následujícího vzorce:

$$\text{roční odpisová sazba } (s) = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{zbytková cena}}{\text{pořizovací cena}}}.$$

*Vzorec 6: Výpočet roční odpisové sazby (10, s.110)*

Touto metodou se odpis vypočítá jako násobek konstantního procenta a aktuální zůstatkové ceny:

$$\text{roční odpis} = s \times \text{zůstatková cena}.$$

*Vzorec 7: Výpočet ročního odpisu (10, s. 110)*

V tomto případě zbytková cena nesmí být menší než 0. Pro zjednodušení se využívá metoda DDB (Double Declining Balance Method). Nejprve se ale musí vypočítat základní procento lineárního odpisu dle:

$$\text{procento}_{\text{DDB}} = 2 * \frac{100 \%}{\text{počet let odhadnuté doby použitelnosti}}.$$

*Vzorec 8: Výpočet procenta DDB metodou (9, s. 110)*

Toto procento se vynásobí dvěma, protože DDB metoda vyjadřuje dvojité zrychlení, násobkem ale může být i jiné číslo, které si účetní jednotka zvolí. V takovém případě se odpis počítá:

$$\text{odpis} = \text{procento}_{\text{DDB}} \times \text{aktuální zůstatková cena}.$$

*Vzorec 9: Výpočet odpisu metodou DDB (10, s. 110)*

### Metoda sumace čísel

U metody SYD (Sum of the Years Digits) odpisová sazba klesá stejně jako roční odpis, který se získá výpočtem jako:

$$\text{odpis} = \frac{\text{zbývající počet let životnosti}}{\text{suma let životnosti}} * (\text{pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota}).$$

*Vzorec 10: Výpočet odpisu metodou SYD*

Suma let životnosti je součet čísel životnosti. Pro 5 let životnosti bude suma let  $1+2+3+4+5 = 15$ .

### III. Výkonová metoda

Výpočet je závislý na objemu výroby, nebo na množství provedených výkonů. Tato metoda se obvykle využívá při odpisování strojů, u kterých lze životnost odhadnout podle vyprodukovaných výstupů. Pak:

$$\text{odpis} = (\text{pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota}) \times \frac{\text{výkon v daném roce}}{\text{celkový výkon}}.$$

*Vzorec 11: Výpočet odpisu výkonovou metodou (10, s. 111)*

#### 3.1.3 Vyřazení

Pozemky, budovy a zařízení se z aktiv vyloučí, pokud již nesplňují podmínky, které je do aktiv zařadily. To znamená, že se již neočekává budoucí ekonomický užitek plynoucí z užívání. Zisk nebo ztráta z vyřazení aktiv je vyjádřena jako rozdíl mezi odhadnutým čistým výnosem z prodeje a vykázanou účetní hodnotou. Takto vypočtený zisk/ztráta se vykazuje ve výkazu o úplném výsledku hospodaření tehdy, když je položka odúčtována. Výnos není vykázán v tržbách, protože takový výnos je odlišný od výnosů z běžné činnosti (10).

### 3.2 IAS 40 – Investice do nemovitostí

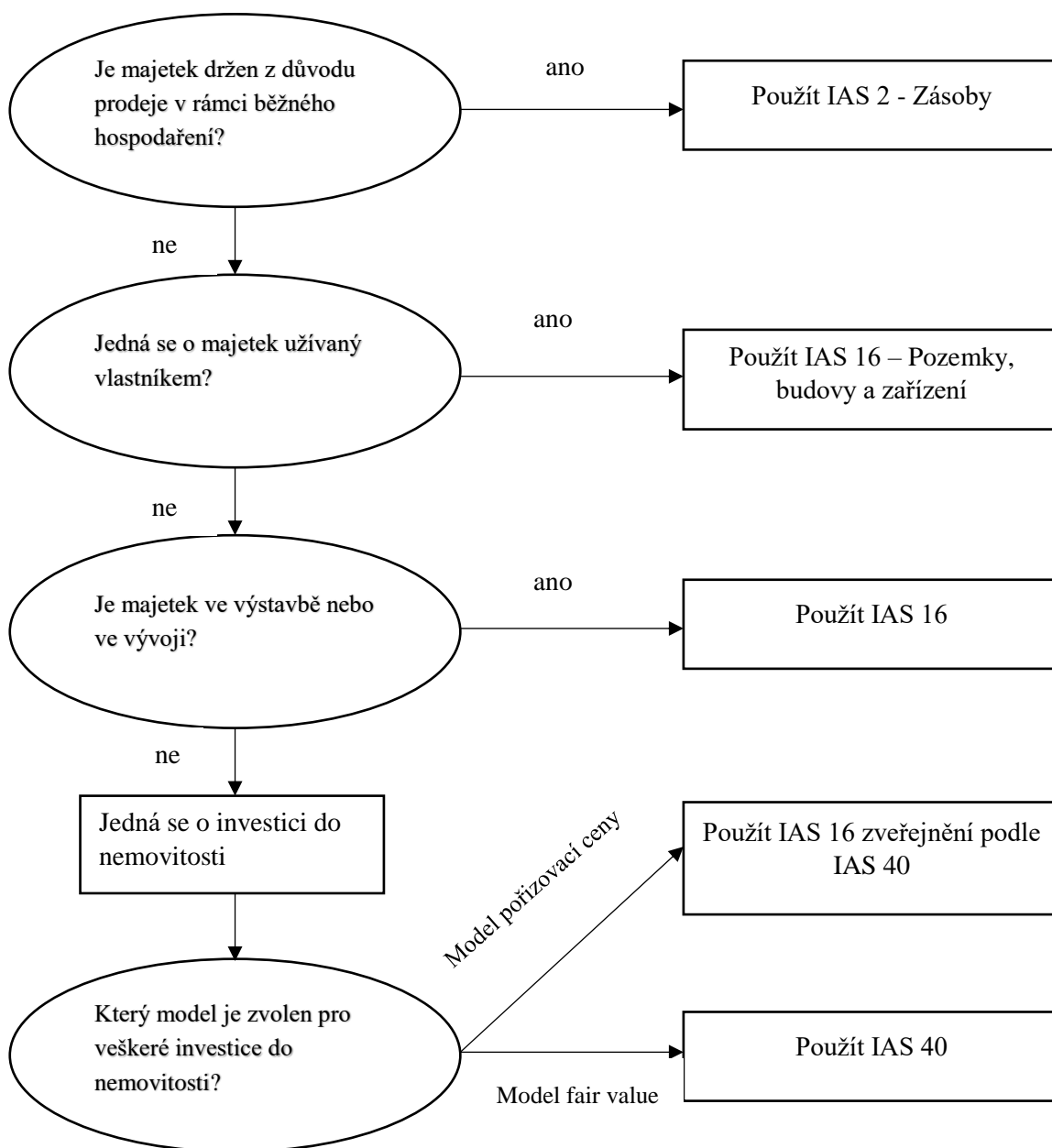
Investicí do nemovitostí se rozumí nemovitost (pozemek nebo budova), která je držena za účelem pronájmu nebo zvyšování hodnoty – kapitálové zhodnocení. Pozemek i budova se ve výkazu o finanční situaci vykazuje odděleně. Pokud je nemovitost (například budova) držena za účelem výroby i za účelem pronájmu a obě části jsou významné, musí je účetní jednotka rozdělit a tyto dvě části vykazovat odděleně (12).

Investice do nemovitostí lze vykazovat v pořizovací ceně sníženou o oprávky, nebo je možno přeceňovat je na reálnou hodnotu. Při přeceňování na reálnou hodnotu platí následující pravidla (13):

- přeceňuje se jednou ročně,
- přeceňuje se výsledkově,
- přeceňované nemovitosti se dále neodpisují.

Stejně jako v IAS 16 platí, že zvolený oceňovací model musí být použitý pro všechny investice do nemovitostí. Při změně modelu musí účetní jednotka postupovat podle IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.

Pro správné zařazení majetku lze postupovat podle následujícího schématu:



Obr. 3: Rozhodovací strom (8, s. 145)

### **Změny ve využití nemovitosti**

Po dobu existence účetní jednotky mohou nastat situace, kdy nemovitost už nebude moci být posouzena jako investice do nemovitostí. V takové situaci musí dojít ke změně ve vykazování dané nemovitosti. IAS 40 popisuje, jak se vypořádat se změnami v ocenění (13):

#### **a) z investice do nemovitostí se stane vlastníkem užívaná nemovitost**

Nemovitost přestala být pronajímána a začala se využívat pro vlastní potřebu. IAS 40 → IAS 16. IAS 16 vyžaduje prvotní ocenění pořizovací cenou. Reálná hodnota nemovitosti je k datu převodu považována za její domnělou pořizovací cenu.

#### **b) z investice do nemovitostí se stanou zásoby**

Přestavba nemovitosti s úmyslem budoucího prodeje této nemovitosti. IAS 40 → IAS 2. IAS 2 oceňuje zásoby pořizovací cenou nebo čistou realizovatelnou hodnotou. Vybere se ten model ocenění, ve kterém je hodnota nižší.

#### **c) z vlastníkem užívaná nemovitost se stane investice do nemovitostí**

Nemovitost už není využívána vlastníkem a začala být pronajímána. K datu převodu musí být nemovitost přeceněna na reálnou hodnotu v souladu s IAS 16 (přes ostatní úplný výsledek). Posléze je přeceňování investice do nemovitostí prováděno výsledkově.

#### **d) ze zásob se stane investice do nemovitostí**

Tato situace může například nastat, pokud účetní jednotka pořídila nemovitost s úmyslem následného prodeje, ale po rekonstrukci se rozhodne ji pronajmout.

*„K okamžiku převodu je rozdíl mezi reálnou hodnotou nemovitosti a její zůstatkovou účetní hodnotou (v zásobách) uznán ve výkazu o úplném výsledku daného účetního období (v části výsledovky)“ (13, s. 110).*

#### **e) z investic do nemovitostí se stanou dlouhodobá aktiva držaná k prodeji**

Převod z IAS 40 → IFRS 5 lze jen v případě, kdy se nemovitost vykazuje dle modelu pořizovací ceny. Nemovitost musí být připravena k prodeji ve stavu, v jakém se aktuálně nachází a musí existovat vysoká pravděpodobnost prodeje. Nemovitost je při převodu oceněna v hodnotě účetní nebo reálné a to té, která je nižší minus náklady, které souvisejí s prodejem.

*„Pro vyřazování, prodej a odúčtování investic do nemovitostí platí obdobná pravidla jako pro pozemky, budovy a zařízení“ (13, s. 111).*



Vyřazení aktiva jako investice do nemovitostí likvidací probíhá formou prodeje nebo uzavřením finančního leasingu. Aktivum je také vyřazeno, jestliže již není soustavně využíváno a nejsou očekávány budoucí ekonomické užitky (12).

### **3.3 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv**

Standard IAS 36 se kromě jiných vztahuje na dlouhodobá aktiva, na které se uplatňuje standard IAS 16 a IAS 40. IAS 36 popisuje pravidla ověření, jestli účetní hodnota aktiva nepřevyšuje jeho zpětně získatelnou částku. Zpětně získatelná částka vyjadřuje budoucí ekonomický prospěch (12).

#### **3.3.1 Posouzení možného snížení hodnoty aktiv**

Ztráta ze snížení hodnoty může vzniknout, jestliže je účetní hodnota aktiva vyšší, než je jeho zpětně získatelná částka. V účetní závěrce by tedy mělo být vykazováno aktivum oceněné v hodnotě nižší mezi účetní hodnotou aktiva a zpětně získatelnou částkou aktiva. Zpětně získatelná částka se stanoví jako vyšší částka z hodnoty z užívání a z reálné hodnoty minus náklady související s prodejem (13).

*Hodnota z užívání* je současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků plynoucích z užití aktiva. Při výpočtu budoucích peněžních toků musí účetní jednotka přihlížet k vlivu časové hodnoty peněz a zároveň musí zohlednit předpokládané možné odchylky v množství a načasování budoucích peněžních toků. Do výpočtu mohou vstupovat i rizika spojená s posuzovaným aktivem, což lze promítnout například do výše diskontní sazby použité při odúročování (13).

*Reálná hodnota minus náklady související s prodejem* vyjadřuje částku, kterou lze získat prodejem aktiva za obvyklých podmínek.

Pokud *reálná hodnota minus náklady související s prodejem* > *účetní hodnota* není nutné stanovit hodnotu užívání. Pokud ale lze reálnou hodnotu určit jen velmi těžko, protože je aktivum natolik specifické, potom je za zpětně získatelnou částku považována *hodnota z užívání* (13).

Snížení hodnoty aktiv se provádí, pokud existuje nějaký indikátor, který by nepříznivě ovlivňoval zpětně získatelnou částku.

Nejčastějšími indikátory jsou (8):

- významný pokles tržních cen,
- změny v technologickém vývoji, v legislativě, v ekonomickém a tržním prostředí,
- růst úrokových sazeb,
- zpětně ziskatelná částka aktiva je vyšší než její tržní kapitalizace,
- morální nebo fyzické zastarání aktiva,
- růst prostředků nutných na udržení provozu nebo údržby aktiva, než bylo rozpočtováno,
- provozní ztráty, záporné peněžní toky plynoucí z užití daného aktiva.

Testování aktiva na ztrátu ze snížení hodnoty probíhá u jednotlivých položek aktiv. V praxi je ale toto nerealizovatelné, protože existuje malé množství aktiv, které vytváří samostatné peněžní toky. V případě, kdy jednotlivé aktivum netvoří samostatný peněžní tok, seskupují se aktiva do větších **peněžitvorných jednotek**, což je nejmenší možné uskupení aktiv v účetní jednotce, kterému lze reálně přiřadit peněžní toky. Peněžitvornou jednotkou může být středisko, dílna, vybraná skupina strojů apod. (8).

### 3.3.2 Vykázání ztráty ze snížení hodnoty

Ztráta ze snížení hodnoty se vykáže jako náklad ve výkazu o úplném výsledku. Pokud ale bylo aktivum přeceněné podle jiného modelu, například podle modelu přecenění dle IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení, o ztrátu ze snížení hodnoty se jako první sníží ostatní úplný výsledek a fond z přecenění ve vlastním kapitálu daného aktiva, a následně se upraví odpisový plán aktiva (13).

Standard IAS 16 umožňuje odúčtování ztráty ze snížení hodnoty, která byla dříve vykázána, a to za podmínek, že již pominuly důvody, na základě kterých byla v minulosti tato ztráta vykázána. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva se vykazuje jako výnos ve výkazu o úplném výsledku pokud ovšem není aktivum vedeno v přeceněné hodnotě podle IAS 16. Potom by zrušení ztráty ze snížení hodnoty přeceněného aktiva bylo vykázáno jako ostatní úplný výsledek a fond z přecenění ve vlastním kapitálu, a to do výše původního přecenění (13).

### 3.4 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti

V praxi může nastat situace, kdy se účetní jednotka rozhodne prodat některé z dlouhodobých aktiv. Tuto situaci by měla zachytit v účetní závěrce, protože aktiva, u kterých je plánován prodej, již nejsou dlouhodobými aktivy – nepředpokládá se, že budou držena po období delší než 1 rok. Z pohledu výkazu o finanční situaci jsou krátkodobým aktivem (13).

#### 3.4.1 Klasifikace aktiv držných k prodeji

Podmínkou klasifikace aktiv držných k prodeji: *aktiva a vyřazované skupiny musí být připravené na okamžitý prodej v současném stavu je vysoká pravděpodobnost jejich prodeje*. Taková aktiva musí splňovat tyto podmínky (13):

- aktiva jsou k dispozici pro okamžitý prodej za podmínek běžných pro prodej srovnatelných aktiv nebo vyřazovaných skupin,
- účetní jednotka se pro prodej aktiv rozhodla a existuje možnost, že plán prodeje bude dokončen (nalezení kupce, který by aktivum koupil),
- aby mohl být prodej vysoce pravděpodobný, musí být aktivum nebo vyřazovaná skupina aktivně nabízena k prodeji za cenu, která odpovídá aktuální reálné hodnotě,
- dokončení prodeje musí být zrealizováno do jednoho roku od okamžiku klasifikace aktiv podle IFRS 5, s výjimkou, kdy prodej nelze dokončit z důvodů, které jsou mimo kontrolu účetní jednotky a existují důkazy, že účetní jednotka hodlá aktiva nebo vyřazovanou skupinu prodat.

#### 3.4.2 Ocenění

Účetní jednotka ocení aktiva a vyřazované skupiny klasifikované podle IFRS 5 hodnotou účetní nebo reálnou hodnotou (minus náklady související s prodejem), a konkrétně tou, která je nižší.

### 3.4.3 Vykázání a zrušení ztrát ze snížení hodnoty

Jestliže je reálná hodnota (snížená o náklady spojené s prodejem) nižší, než je účetní hodnota vykazovaného aktiva nebo vyřazované skupiny, a to těsně před klasifikací do IFRS 5, vykáže účetní jednotka ztrátu ze snížení hodnoty (13).

Účetní jednotka musí provést přecenění aktiv a vyřazovaných skupin následovně:

- přecenění na nižší ze zůstatkové hodnoty a zpětně ziskatelné částky k datu bezprostředně před klasifikací aktiva nebo vyřazované skupiny jako držené k prodeji,
- přecenění vlivem ztráty ze snížení hodnoty, vyplývající z klasifikace aktiva nebo vyřazované skupiny jako držené k prodeji.

Tato ztráta ze snížení hodnoty u vyřazované skupiny se týká těch aktiv, na která se vztahují pravidla IFRS pro vykazování ztrát ze snížení hodnoty (dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva) (13).

## 3.5 Přehled nejvýznamnějších rozdílů mezi ČÚL a IFRS

Nejvýznamnější rozdíly jsou uvedeny v tabulce níže, dle jednotlivých standardů.

Tab. 4: Významné rozdíly mezi IFRS a ČÚL (14)

<i><b>Oblast</b></i>	<i><b>IFRS</b></i>	<i><b>ČÚL</b></i>
<i><b>Koncepční rámec</b></i>	Vymezuje cíl účetního výkaznictví a základní prvky účetní závěrky	Neexistuje, ZoÚ stanoví principy a požadavky na vedení účetnictví.
<i><b>IAS 16</b></i>		
<i><b>Definice</b></i>	Položky pozemků, budov a zařízení se vykazují jako aktiva, jestliže je pravděpodobné, že účetní jednotka bude mít z aktiva budoucí ekonomický užitek, a pořizovací náklady tohoto	Řešení otázek, které v terminologii ČÚL spadají do DHM.

	aktiva mohou být spolehlivě určeny.	
<i>Přecenění</i>	Pozemky, budovy a zařízení je možné vykazovat v reálné hodnotě snížené o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.	Není umožněno použití přeceňovacího modelu.
<i>Náklady na uvedení místa do původního stavu</i>	Náklady jsou součástí pořízení aktiva a odpisují se.	V pořizovací ceně DHM nejsou zahrnuty, ale zůstatková cena staveb vyřazených v důsledku nové výstavby, je zahrnuta do pořizovací ceny nové výstavby.
<i>Odpisování DHM</i>	Kritériem je ekonomická podstata – schopnost společnosti aktivum ovládat.	DHM odpisují účetní jednotky, které k němu mají vlastnické (nebo jiné) právo.
<i>Rezervy na opravu DHM</i>	Nepřipouští.	Připouští vytváření rezerv na opravy hmotného majetku.
<i>Náhradní díly</i>	Hlavní náhradní díly za určitých podmínek patří pod klasifikaci pozemků, budov a zařízení.	Patří do zásob.

<i>Snížení hodnoty aktiva</i>	Aplikace IAS 36, opravné položky k nabytému majetku nejsou možné	Snížení pomocí opravné položky (dočasné), snížení pomocí oprávek (trvalé).
-------------------------------	--	--

<b>IAS 40</b>	<b>IFRS</b>	<b>ČÚL</b>
<i>Definice</i>	Investice do nemovitostí je pozemek/budova držena za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení.	Tato problematika není v ČÚL pro podnikatele specificky řešena.

<b>IAS 36</b>	<b>IFRS</b>	<b>ČÚL</b>
<i>Definice</i>	Ztráta ze snížení hodnoty je zachycena, jestliže účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou hodnotu. Snížení hodnoty aktiv pro dlouhodobý majetek se zohledňuje buď opravnou položkou (dočasné snížení hodnoty), nebo mimořádným odpisem (trvalé snížení hodnoty).	V ČÚL existují pouze obecné požadavky na zohlednění případného snížení hodnoty aktiv, nejsou pokyny týkající se frekvence testování ani postupu určování nové účetní hodnoty. Neexistují podrobnější požadavky pro vyčíslení snížení hodnoty aktiv.
<i>Peněžotvorná jednotka</i>	Není-li možné odhadnout zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva, účetní jednotka stanovuje zpětně získatelnou částku peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží (nejmenší skupina).	Neexistuje peněžotvorná jednotka.

<i><b>IFRS 5</b></i>	<i><b>IFRS</b></i>	<i><b>ČÚL</b></i>
<i>Definice</i>	Standard zavádí klasifikaci dlouhodobých aktiv držených k prodeji, u kterých je vysoce pravděpodobné, že jsou k dispozici k okamžitému prodeji a vyřazení do 12 měsíců)	Není specificky řešeno. Aktiva jsou vykazována v rozvaze jako dlouhodobá aktiva až do vyřazení, do té doby jsou odpisována běžným způsobem.

## 4 PŘECHOD NA VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU DLE IFRS

Předmětem analytické části je převod dlouhodobého hmotného majetku vykazovaného společností Retex a.s. (logo firmy viz obr. 4), který se řídí českou účetní legislativou na podobu, která je v souladu s IFRS.

### 4.1 Představení společnosti Retex a.s.

**Obchodní firma:** RETEX a.s.  
**Právní forma:** akciová společnost  
**Sídlo společnosti:** Moravský Krumlov  
**Datum založení:** 29.4. 1950 (1958 pod jménem Retex)  
**Závody:** Moravský Krumlov a Stráž nad Nisou



*Obr. 4: Logo společnosti Retex (16)*

#### **Předmět podnikání**

Silniční motorová doprava – nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti přesahující 3,5 tuny, jsou-li určena k přepravě zvířat a věcí, dále nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti nepřesahující 3,5 tuny, jsou-li určena k přepravě zvířat a věcí, a konečně výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1–3 živnostenského zákona (15).

Výrobky z netkaných textilií pro Automotive slouží jako dekorové a pohledové díly, akustická nebo antivibrační izolace v interiéru i exteriéru vozidel. Textilie sloužící pro stavebnictví se používají při výstavbách a rekonstrukcích silnic a dálnic, železničních koridorů, letišť, tunelů, zakládání a sanaci skládek a budování zpevněných ploch, ale také při výstavbě a renovacích průmyslové a občanské výstavby. Jedná se o geotextilie z různých materiálů (16).



Retex se zabývá výrobou dalších výrobků souvisejících s hlavní produkcí. Například geotextilie se mohou používat při výrobě leštících kotoučů, ochranné desky při výrobě užitkových nástaveb vozidel. Firma také vyrábí příkrývky pro humanitární účely nebo čisticí plachetky (16).

Ve výrobním portfoliu korporace, tedy kromě výrobků pro automobilový průmysl a stavebnictví, mají podíl také vlákenné směsi, roznášecí vrstvy pro pružinové matrace, výroba jader matrací a ochranné textilie. Retex je držitelem certifikátů ISO 9001:2009, ISO 14001:2005 a ISO/TS 16949:2009 (16).

Z údajů roku 2016 byl vyčíslen procentní podíl tržeb na vývoz, který činil 32 %, toho 11,6 % byl vývoz do Německa.

#### **Zaměření činností jednotlivých závodů**

Společnost Retex a.s. soustředí své aktivity ve dvou závodech – v Moravském Krumlově a Stráži nad Nisou viz tab. 5.

*Tab. 5: Činnosti jednotlivých závodů (17)*

<b>Závod</b>	<b>Zaměření</b>	<b>Podíl závodu na výkonech (data z roku 2016)</b>
Moravský Krumlov	Výroba netkaných textilií pro automotive, stavebnictví a nábytkářský průmysl	96 %
Stráž nad Nisou	Výroba směsí z textilních druhotných surovin pro závod Moravský Krumlov a na prodej, výroba oteplovacích vložek a čisticích materiálů	4 %

#### **Nejvýznamnější produkty na obratu společnosti**

Z dat roku 2016 jsou nejvýznamnějšími produkty na obratu společnosti netkané textilie pro automobilový průmysl ve výši 81,5 %, textilie pro stavebnictví 13,9 %, čisticí materiály a směsi 2,7 % a textilie pro nábytkářský průmysl 1,3 % (16).

## **4.2 Finanční analýza společnosti**

Finanční analýza vybraných ukazatelů se týká posledních pěti let. Pro účel diplomové práce je nejdůležitější analýza dlouhodobého hmotného majetku.

#### 4.2.1 Analýza rozvahy

Analýza rozvahy zahrnuje majetkovou strukturu, konkrétní vývoj jednotlivých položek dlouhodobého hmotného majetku. Na straně pasiv se jedná o analýzu kapitálově struktury a ukazatele zadluženosti.

V tab. 6 je uvedena struktura dlouhodobého hmotného majetku. Největší hodnotu tvoří hmotné movité věci a soubory movitých věcí spolu se stavbami. Společnost vlastní pozemky, na kterých se nachází budovy a haly, které spolu tvoří areál firmy.

Tab. 6: Struktura dlouhodobého hmotného majetku (17)

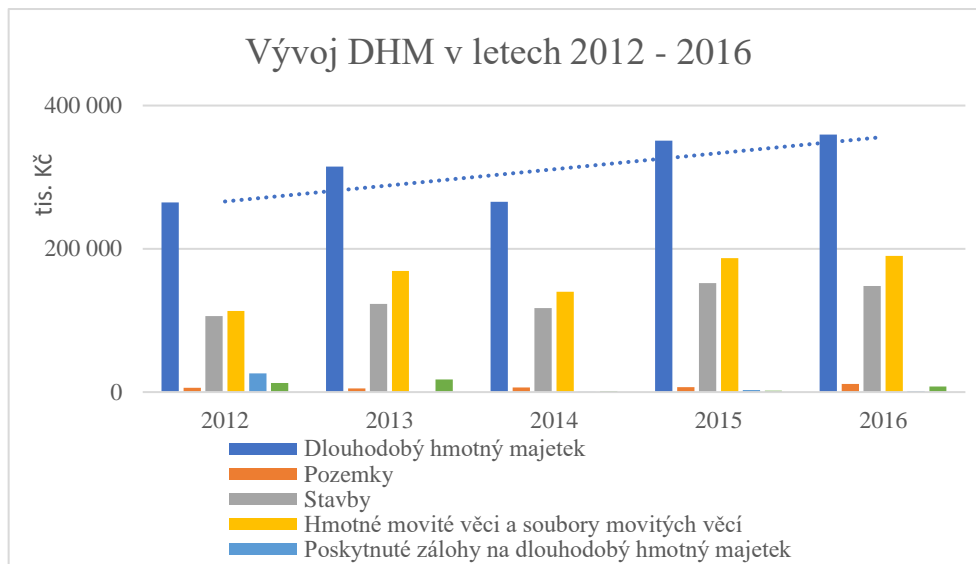
Dlouhodobý hmotný majetek	2012	2013	2014	2015	2016
	264 800	314 784	263 091	350 799	359 271
Pozemky	6 106	4 923	6 134	6 884	11 512
Stavby	106 188	122 982	115 083	151 927	148 184
Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	113 370	169 151	139 937	187 080	190 193
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	26 255	0	310	2 995	1 386
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	12 881	17 728	1 627	1 913	7 996

Z horizontální analýzy (tab. 7) dlouhodobého hmotného majetku lze vyčíst vývojový trend jednotlivých položek. V roce 2013 a 2015 hodnota dlouhodobého majetku rostla. V roce 2014 byl zaznamenán pokles. Tempo růstu 2,4 % v roce 2016 lze považovat spíše za stagnaci.

Tab. 7: Horizontální analýza dlouhodobého hmotného majetku v % (17)

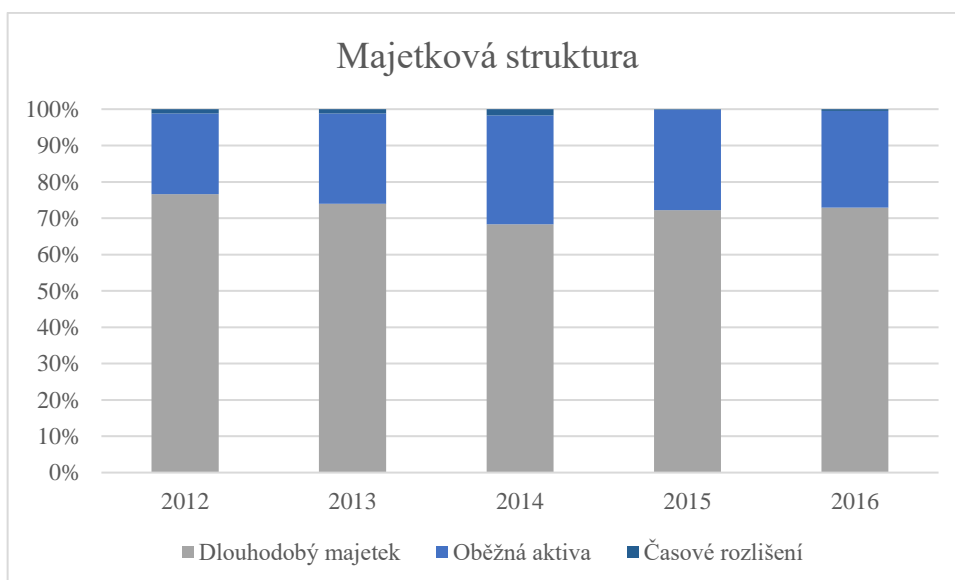
Dlouhodobý hmotný majetek	12/13	13/14	14/15	15/16
	18,9	-16,4	33,3	2,4
Pozemky	-19,4	24,6	12,2	67,2
Stavby	15,8	-6,4	32,0	-2,5
Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	49,2	-17,3	33,7	1,7
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	-100,0	0,0	866,1	-53,7
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	37,6	-90,8	17,6	318,0

Z grafu níže (graf 1) je patrný vývoj dlouhodobého hmotného majetku, který zaznamenal výkyv v roce 2014. Tento výkyv byl způsoben nižšími investicemi, než tomu bylo v předchozích letech. Přestože dlouhodobý hmotný majetek v tomto roce pokles, tržby a VH po zdanění ve sledovaném období rostly.



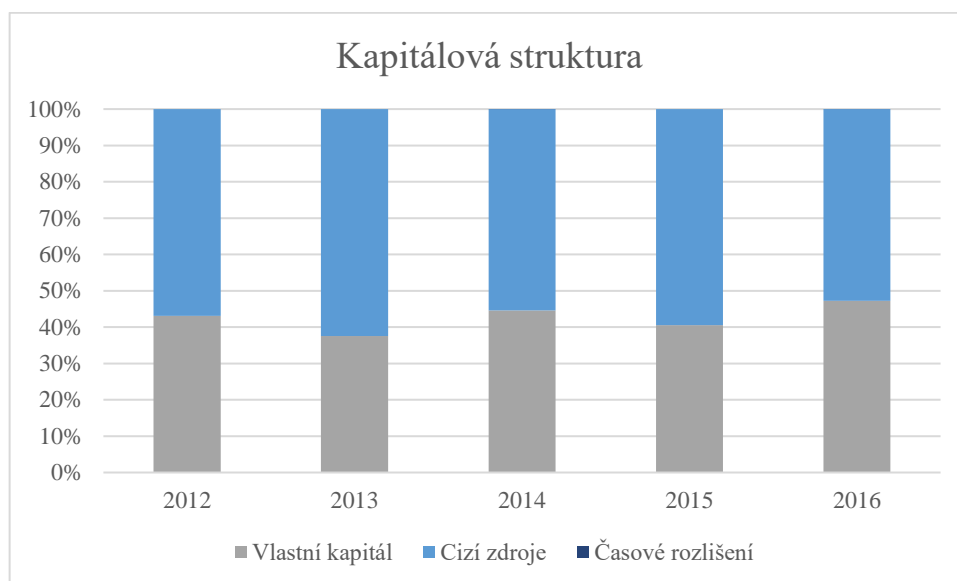
Graf 1: Vývoj DHM ve sledovaném období 2012–2016 (17)

Z majetkové struktury (graf 2) vyplývá, že společnost Retex je kapitálově těžká firma, protože převládá dlouhodobý majetek nad oběžnými aktivy. Firma má tak vyšší fixní náklady než variabilní.



Graf 2: Majetková struktura (17)

Kapitálová struktura (graf 3) vypovídá o mírně převažujícím využití cizích zdrojů nad vlastním kapitálem. S majetkovou a kapitálovou strukturou se pojí ukazatelé zadluženosti.



Graf 3: Kapitálová struktura (17)

Z tab. 8 je patrné, že ve vybrané společnosti lehce převažuje financování celkových aktiv cizím kapitálem (18).

Koeficient samofinancování udává, do jaké míry jsou aktiva kryta vlastními zdroji. Součet celkové zadluženosti a koeficientu samofinancování by se měl blížit 100 % (19).

Z ukazatele úrokového krytí, který má pozitivní rostoucí trend napovídá, že se finanční stabilita účetní jednotky upevňuje. Ukazatel vyjadřuje, do jaké míry zisk kryje úroky (18).

V souhrnu lze tedy říct, že společnost využívá více cizích zdrojů financování a na podíl zisku a nákladových úroků má pozitivní rostoucí trend. Z oborových hodnot je patrné, že v odvětví převládá financování vlastními zdroji.

Tab. 8: Ukazatelé zadluženosti (17)

Zadluženost	2012	2013	2014	2015	2016
Celková zadluženost (%)	56,87	62,47	55,44	59,43	52,74
Koef. samofinancování (%)	43,13	37,53	44,56	40,57	47,26
Obor (%)	56,00	58,17	61,11	59,33	57,62
Úrokové krytí	2,09	3,98	6,63	12,09	33,25

### 4.3 Analýza výkazu zisku a ztráty

Analýza výkazu zisku a ztráty (VZZ) zahrnuje strukturu vybraných položek výkazu, podíl tržeb z prodeje vlastních výrobků a služeb na čistém obratu (viz tab. 9).

Tab. 9: Vybrané položky VZZ v tis. Kč (17)

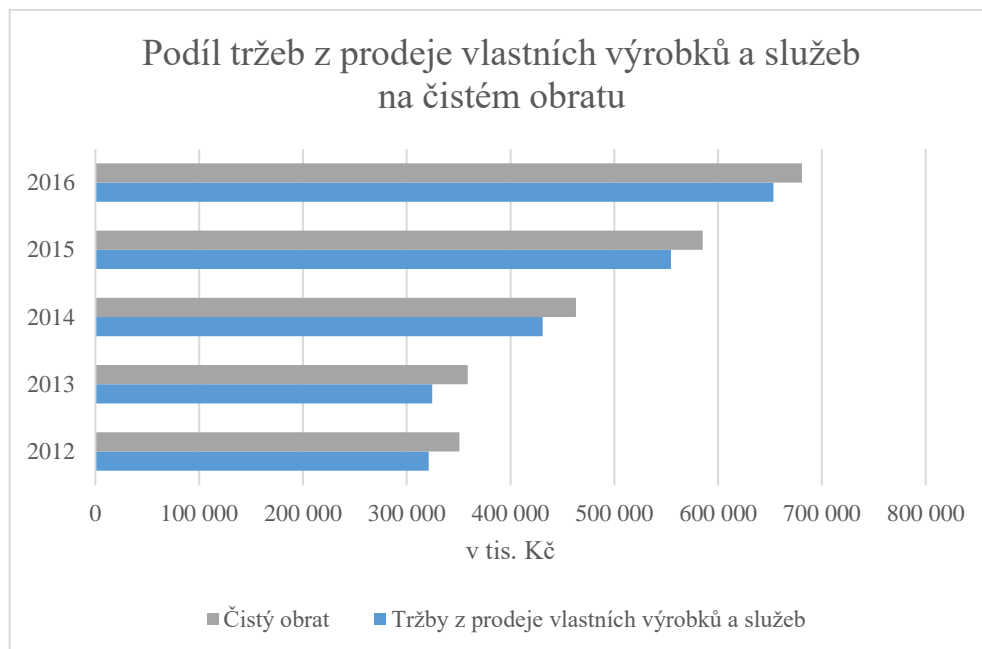
Údaje z VZZ	2012	2013	2014	2015	2016
Čistý obrat	350 822	358 864	443 829	585 195	680 748
Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	321 280	324 533	411 825	554 640	653 450
Provozní VH	13 665	18 652	28 495	46 880	61 159
VH před zdaněním	5 109	13 146	21 073	39 287	58 945
Daň za běžnou činnost	871	2 873	4 893	8 626	10 098
VH za účetní období	4 238	13 146	16 180	30 661	48 847

Z horizontální analýzy VZZ (tab. 10) je vidět, že hodnoty čistého obratu, tržeb, provozního VH i VH za účetní období rok od roku rostou. Nejvýznamnější nárůst čistého obratu nastal mezi lety 2014 a 2015, kdy vzrostl o 31,85 %. Ve stejném období zaznamenaly nerychlejší růst také tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb, provozní výsledek hospodaření i výsledek hospodaření před zdaněním a za účetní období. Velký nárůst VH před zdaněním a za účetní období v letech 2012 až 2013 byl způsoben převážně prodejem dlouhodobého hmotného majetku v celkové hodnotě 6 918 tis. Kč.

Tab. 10: Horizontální analýza VZZ v % (17)

Údaje z VZZ	12/13	13/14	14/15	15/16
Čistý obrat	2,29	23,68	31,85	16,33
Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	1,01	26,90	34,68	17,82
Provozní VH	36,49	52,77	64,52	30,46
VH před zdaněním	157,31	60,30	86,43	50,04
Daň za běžnou činnost	229,85	70,31	76,29	17,06
VH za účetní období	210,19	23,08	89,50	59,31

Graf 4 potvrzuje typickou vlastnost výrobní firmy, tedy že nejvýznamnější část čistého obratu tvoří tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb. I z tohoto pohledu je patrný meziroční růst tržeb.



Graf 4: Podíl tržeb z prodeje vlastních výrobků a služeb na čistém obratu (17)

#### 4.3.1 Poměrové ukazatele

Do poměrových ukazatelů byly zařazeny všechny tři ukazatele likvidity, ukazatele rentability a aktivity.

##### Likvidita

Likvidita obecně vyjadřuje schopnost účetní jednotky hradit své závazky k okamžiku jejich splatnosti. K tomu jsou potřeba taková aktiva, která jsou rychle přeměnitelná na peníze. Vypočítá se jako podíl oběžných aktiv (modifikovaných pro jednotlivé stupně likvidity) a krátkodobých závazků. V tab. 11 jsou zobrazeny jednotlivé výpočty likvidity (18).

Likvidita I. stupně (okamžitá) zahrnuje peníze v hotovosti a na běžných účtech. Doporučené hodnoty se nacházejí v rozmezí **0,6–1,1**. Při likviditě II. stupně (pohotová) se z oběžných aktiv vyřazuje nejméně likvidní položka – zásoby. Doporučené hodnoty se pohybují v rozmezí **1–1,5**. Likvidita III. stupně (běžná) počítá s kompletními oběžnými aktivy. Doporučené hodnoty jsou **1,5–2,5** (18).

Tab. 11: Likvidita I., II. a III. stupně (17)

Likvidita	2012	2013	2014	2015	2016
Okamžitá likvidita	0,02	0,03	0,05	0,21	0,04
Obor	0,16	0,11	0,09	0,15	0,19
Pohotová likvidita	0,38	0,58	0,76	0,63	0,68
Obor	1,28	1,08	1,04	1,15	1,09
Běžná likvidita	0,83	1,10	1,24	1,16	1,21
Obor	2,04	1,73	1,76	1,83	1,71

Okamžitá likvidita je, kromě roku 2015, hluboko pod doporučenými hodnotami. Rok 2015 je ovlivněn vysokým zůstatkem peněžních prostředků na bankovním účtu ke konci roku. Ani u pohotové likvidity není dosaženo doporučených hodnot. Svého maxima dosáhl Retex v roce 2014 hodnotou 0,76. Běžná likvidita se rovněž nachází pod doporučenými hodnotami. Pro případ nečekaných událostí má společnost sjednaný kontokorentní úvěr, aby byla schopna dostát včas svým závazkům.

Likvidita Retexu je srovnána s oborovými průměry (dle klasifikace CZ NACE 13.95 – výroba textilií), ze kterých je patrné, že celý obor je v případě okamžité a pohotové likvidity pod doporučenými hodnotami.

V porovnání s oborovými hodnotami má společnost Retex horší likviditu, a to především okamžitou.

### **Rentabilita**

Ukazatelé rentability poměřují zisk a zdroje potřebné pro jeho vygenerování. Rentabilita aktiv (ROA) měří výkonnost (nebo také hrubou produkční sílu) společnosti. Udává, kolik nám vydělala každá investovaná koruna. Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) počítá výnosnost kapitálu, který do podniku vložili vlastníci. Rentabilita tržeb (ROS) udává, kolik korun ze zisku připadá na jednu korunu tržeb (18).

*„Rentabilita celkového investovaného kapitálu (ROCE) vyjadřuje míru zhodnocení všech aktiv společnosti financovaných vlastním i cizím dlouhodobým kapitálem“ (19, s. 60).*

V tabulce níže jsou uvedeny hodnoty jednotlivých rentabilit a jsou srovnány s hodnotami odvětví dle klasifikace CZ NACE 13.95 – výroba textilií.

Tab. 12: Ukazatelé rentability (17)

Rentabilita	2012	2013	2014	2015	2016
ROA (%)	2,81	4,11	6,33	8,80	12,26
Obor (%)	5,94	6,66	9,73	6,71	6,63
ROE (%)	2,82	8,19	9,90	15,53	20,86
Obor (%)	10,64	9,57	12,93	8,11	7,76
ROS (%)	1,32	4,05	3,93	5,53	7,48
Obor (%)	6,09	7,02	8,96	7,13	7,50
ROCE (%)	3,84	5,30	8,33	11,56	15,72
Finanční páka	2,32	2,66	2,24	2,46	2,12

Rentabilita aktiv vychází ze zisku před zdaněním a úroky a má rostoucí trend, kterým se postupně dostává i nad oborové hodnoty. To značí lepší ziskovost celkových aktiv, která byla do společnosti vložena. Vývoj rentability vlastního kapitálu je totožný s trendem rentability aktiv. Ve jmenovateli ukazatele bylo použito VH za běžné účetní období. Růst je zaznamenán i u rentability tržeb, která rovněž vychází z VH za běžné účetní období, avšak růst už tady není tak markantní. V roce 2016 dosahuje rentabilita tržeb téměř oborových hodnot. Čím vyšší hodnota ukazatele, tím silnější je společnost při dosahování zisku na jednu korunu tržeb. Hodnoty ukazatele ROCE ve sledovaném období také rostou, to znamená, že aktiva společnosti, která jsou financována vlastním i cizím dlouhodobým kapitálem se čím dál více zhodnocují. Finanční páka poměřuje celková aktiva a vlastní kapitál. V našem případě má ukazatel kolísavý charakter.

### **Aktivita**

Ukazatelé aktivity měří hospodaření účetní jednotky s aktivy a jejich využití. Obrat aktiv vyjadřuje úplné využití majetku účetní jednotky, tedy kolik je společnost schopna vyprodukovat prostřednictvím svého majetku (20).

V následující tabulce je kromě obratu aktiv vypočítány doba inkasa pohledávek a doba splatnosti krátkodobých závazků. Obrat aktiv je opět porovnán s oborovým průměrem dle klasifikace CZ NACE 13.95 – výroba textilií.



Tab. 13: Ukazatelé aktivity (17)

Aktivita	2012	2013	2014	2015	2016
Obrat aktiv	0,92	0,76	1,04	1,14	1,32
Obor	0,89	0,95	1,09	0,94	0,88
Doba inkasa pohledávek (dny)	37,25	59,04	59,19	31,50	38,39
Doba splatnosti krátkodobých závazků (dny)	104,81	106,79	83,11	75,52	60,02

Od roku 2014 je majetek firmy lépe využíván. Pozitivní je, že hodnoty Retexu se nachází nad oborovými průměry. Pro doplnění ukazatelů aktivity jsou vypočítány i doby obratu. Počet dnů, než odběratelé zaplatí společnosti Retex se od roku 2014 zkracovala. V roce 2016 se tato hodnota opět natáhla přibližně o týden. Doba splatnosti závazků se od roce 2014 rovněž zkracuje, to znamená, že firma musí splácet čím dál dříve. Pozitivum je skutečnost, že odběratelé nám platí dříve, než musí firma zaplatit své krátkodobé závazky.

#### 4.4 Účetní pravidla dlouhodobého hmotného majetku společnosti

Účetní jednotka si vnitřní směrnici stanovila svá pravidla a postupy při účetních operacích týkajících se dlouhodobého hmotného majetku. Dle směrnice jsou **dlouhodobým hmotným majetkem** samostatné hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením, u kterých je vstupní cena vyšší než 40 tis. Kč a mají provozně-technické funkce delší, než je 1 rok. Dalším DHM jsou stavby a pozemky, a to bez ohledu na vstupní cenu.

**Drobným dlouhodobým hmotným majetkem** jsou samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok a vstupní cena maximálně 40 000,- Kč, je o majetku účtováno jako o zásobách.

Za **technické zhodnocení** se považují zásahy do majetku, který je uveden do užívání, a které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti či použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou částky vyšší než 40 tis. Kč. Náklady, které byly

vynaloženy na technické zhodnocení, zahrnují souhrn nákladů na dokončené zásahy do jednotlivého dlouhodobého majetku za účetní období.

**Investiční akci** se rozumí proces, který směřuje k pořízení dlouhodobého hmotného majetku nebo jeho souboru, který tvoří funkční celek nebo k technickému zhodnocení majetku.

**Oceňování** dlouhodobého hmotného majetku pořízeného vlastní činností se provádí vlastními náklady, které zahrnují přímé náklady (materiál a mzdové náklady) a nepřímé náklady ve výši (250 % mzdových nákladů).

**Odpisování dlouhodobého hmotného majetku** se zahajuje měsícem následujícím po zařazení DHM do užívání. Odpis dlouhodobého hmotného majetku je stanoven ročním procentem ze vstupní ceny, jednotlivá procenta jsou stanovena tabulce níže.

Tab. 14: Pravidla odpisování účetní jednotky (21)

Popis	% ročně	Počet let
Stavby	3,33	30
Komunikace	3,33	30
Přípojky a rozvody	5,00	20
Kancelářské stroje a hardware	33,33	3
Laboratorní a měřicí přístroje	10,00	10
Motorová vozidla osobní	20,00	5
Motorová vozidla pro nákladní dopravu	10,00	10
Energetická zařízení a vzduchotechnika	6,66	15
Strojní výrobní zařízení	6,66	15
Váhy	6,66	15
Kladkostroje a zdvihací zařízení	6,66	15
Signalizační a zabezpečovací technika	10,00	10
Kovové prefabrikované části	5,00	20
Nábytek a vybavení	10,00	10
Manipulační technika	20,00	5

#### 4.5 Důležitá data pro přechod na vykazování podle IFRS

Mezinárodní účetní standardy jsou obecně přijímány, i když jde jen o **principy**. Jsou povinné pro společnosti, které emitují cenné papíry na veřejném trhu cenných papírů

na území členských států EU a EHS (Evropského hospodářského prostoru). Regulovaným trhem v České republice je Burza cenných papírů a RMS systém (oficiální trh). Účetní jednotky, kterým plyne povinnost účtovat a sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS, konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy, tak musí činit od prvního účetního období po vstupu ČR do EU (od 1. května 2004). Pro ostatní společnosti jde pouze o volbu vykazovat účetní závěrku v souladu s IFRS. Některé principy mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsou prosazovány do národních právních úprav. Naproti tomu česká účetní legislativa je typická tím, že vychází ze zákona o účetnictví, který obsahuje **pravidla** a úpravu účetních metod pro účetní jednotky (14).

Jestliže chce společnost vykazovat účetní závěrku v souladu s IFRS k 31. 12. 2016, musí podle těchto pravidel sestavit i zahajovací rozvahu již k 1. 1. 2015. Vybraná společnost Retex a.s. neemituje cenné papíry na veřejném trhu ani nesestavuje konsolidovanou účetní závěrku. Avšak pokud by se společnost Retex a.s. stala součástí konsolidačního celku, jehož mateřská společnost sestavuje konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS a zároveň je pravděpodobně, že k rozvahovému dni bude jejich účetní závěrka do tohoto konsolidačního celku zahrnuta, má možnost volby, zda bude sestavovat individuální účetní závěrku také podle IFRS.

Společnost Retex a.s. musí při přechodu na vykazování dle IFRS nejprve přetřídit všechna aktiva a závazky a určit jejich správnou hodnotu a následně aplikovat způsoby ocenění těchto přetříděných aktiv a závazků v souladu se standardy. Nutností je i klasifikace položek, které se podle standardů vykazují jinde v rozvaze, např. finanční leasing, který ale tato společnost v současnosti nevyužívá.

#### **4.5.1 Přetřídění pozemků, budov a zařízení**

Společnost Retex a.s. disponuje velkým množstvím dlouhodobého hmotného majetku. V tomto majetku jsou evidovány stavby, stroje, přístroje a zařízení, dopravní prostředky, inventář, pozemky, ze kterých má ekonomický prospěch, protože jej využívá pro svou činnost. Tyto položky tedy lze vykázat jako aktiva i podle IFRS.

Při prvním vykazování jsou položky aktiv oceňovány pořizovací cenou, popř. vlastním nákladem, pokud byly vyrobeny vlastní činností. Do nákladů pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku jsou zahrnuty dopravní náklady a cla. Lze konstatovat, že pořizovací ceny DHM jsou v souladu se standardy.

Lze použít i přeceňovací model, kdy hodnota aktiva odpovídá jeho reálné hodnotě v den přecenění, ale aby nebyl přechod velice komplikovaný zůstane účetní jednotka u oceňování pomocí nákladového modelu, kdy je aktivum oceněno ve výši pořizovacích nákladů snížených o oprávky.

## Odpisy

Retex a.s. používá kromě daňových odpisů i účetní odpisy, které reflektují skutečnou dobu životnosti majetku. Není proto třeba měnit účetní hodnotu majetku.

## Komponentní odpisování

Pokud se dlouhodobý hmotný majetek skládá z několika významných částí, a tyto části mají různou dobu životnosti, musí se tyto části sledovat a odpisovat odděleně. U vybrané společnosti se nachází majetek, u kterého by se daly uplatnit komponentní odpisy. Jde o výrobní linku Airlay, která byla pořízena v roce 2013, do užívání zařazena 30. 9. 2013 a počáteční hodnota majetku činila 51 434 089 Kč. Roční odpisová sazba byla stanovena na 6,90 % (měsíční sazba 0,57 %), doba odpisování byla stanovena na 15 let. Původní odpisy reflektuje tabulka 15, která zahrnuje také provedené technické zhodnocení. V roce 2015 bylo provedeno technické zhodnocení v hodnotě **3 062 835 Kč**, které navýšilo vstupní cenu, a tedy i odpis. Další technické zhodnocení bylo provedeno následující rok 2016, tentokrát v hodnotě **320 673 Kč** a došlo opět k navýšení vstupní ceny. Podrobnější výpočet odpisů je uveden v příloze III.

Tab. 15: Původní odpisy linky Airlay v Kč (22)

	<b>Změna vstupní ceny</b>	<b>Oprávky</b>	<b>Odpisy</b>	<b>Zůstatková cena</b>
2013	51 434 098	887 238	887 238	50 546 860
2014		4 436 191	3 548 953	46 997 907
2015	54 496 933	11 551 708	3 566 564	47 381 416
2016	54 817 606	15 330 435	3 778 727	51 038 879
2017		19 112 850	3 782 415	47 256 464

Zároveň se k lince Airlay pojí samostatná komponentní část v hodnotě 3 281 920 Kč, kterou lze odpisovat samostatně. Životnost této komponenty se odhaduje na 10 let a do užívání byla zařazena současně s celou linkou 1. října 2013. Odpisy komponenty dle IFRS by vypadaly následovně (viz tabulka 16).

Tab. 16: Odpisování komponentní části linky Airlay v Kč (22)

	Pořizovací cena	Oprávky	Odpis	Zůstatková cena
2013	3 281 920	54 699	54 699	3 227 221
2014		382 891	328 192	2 899 029
2015		711 083	328 192	2 570 837
2016		1 039 275	328 192	2 242 645
2017		1 367 467	328 192	1 914 453
2018		1 695 659	328 192	1 586 261
2019		2 023 851	328 192	1 258 069
2020		2 352 043	328 192	929 877
2021		2 680 235	328 192	601 685
2022		3 008 427	328 192	273 493
2023		3 281 920	273 493	0

### Následné výdaje

Termín technické zhodnocení IFRS nezná, ale používá termín následné výdaje a rovněž popisuje pravidla, jak náklady vynaložené po uvedení aktiva do užívání zachytit. Následnými výdaji mohou být opravy nebo zhodnocení aktiva, jestliže se zvýší budoucí ekonomický užitek související s aktivem. Následným výdajem může být část aktiva, u které je očekávána výměna nebo obnova. Taková část je potom považována za komponentu a musí se tudíž samostatně odpisovat po dobu její použitelnosti.

K lince Airlay se pojí následné výdaje vynaložené v roce 2015 a v roce 2016. Tyto výdaje jsou v ČÚL považovány za technické zhodnocení (TZ), a protože účetní jednotka nepoužívá komponentní odpisování, zvyšuje technické zhodnocení vstupní cenu.

TZ provedené 20. prosince roku 2015 v hodnotě 3 062 835 Kč zahrnovalo obnovu části linky Airlay, od které se očekává, že zvýší výkonnost linky Airlay. TZ na lince Airlay provedené 31. března 2016 v hodnotě 320 673 Kč zahrnovalo opravu současného stavu, nikoliv však zvýšení ekonomického užitku. Proto nelze toto TZ považovat za následné výdaje v souladu s IFRS a musí se to o tuto částku opravit původní odpisy.

Tabulka 16 představuje způsob odpisování linky Airlay po vyjmutí komponentní části v hodnotě 3 281 920 Kč, která je z důvodu rozdílné délky použitelnost odpisována 10 let a je tedy sledována a odpisována zvlášť. V odpisech jsou zohledněny následné výdaje v hodnotě 3 062 835 Kč vynaložené v roce 2015, ale není zohledněna hodnota opravy

provedené v roce 2016 v částce 320 673 Kč. Odpisování linky Airlay zobrazuje tabulka 17.

Tab. 17: Nové odpisy linky Airlay v souladu s IFRS

	Vstupní cena	Oprávky	Odpis	Zůstatková cena
2013	48 152 179	806 549	806 549	47 345 630
2014		4 032 745	3 226 196	44 119 434
2015	51 215 014	7 276 042	3 243 297	40 876 137
2016		10 707 448	3 431 406	37 444 731
2017		14 138 854	3 431 406	34 013 325
2018		17 570 260	3 431 406	30 581 919
2019		21 001 665	3 431 406	27 150 513
2020		24 433 071	3 431 406	23 719 107
2021		27 864 477	3 431 406	20 287 701
2022		31 295 883	3 431 406	16 856 296
2023		34 727 289	3 431 406	13 424 890
2024		38 158 695	3 431 406	9 993 484
2025		41 590 101	3 431 406	6 562 078
2026		45 021 507	3 431 406	3 130 672
2027		48 152 179	3 130 672	0

Celkový vliv provedených úprav na výsledek hospodaření je pro přehled uveden v následující tabulce 18.

Tab. 18: Vliv změn odpisů na výsledek hospodaření

	Událost	Vliv na VH (Kč)
2015	Vyloučení původních odpisů	+3 566 564
	Nové odpisy linky	−3 243 297
	Nové odpisy komponenty	−328 192
	<b>Celkem</b>	<b>−4 925</b>
2016	Vyloučení původních odpisů	+3 778 727
	Nové odpisy linky	−3 431 406
	Nové odpisy komponenty	−328 192
	Vyloučení TZ, zvýšení nákladů	−320 673
	<b>Celkem</b>	<b>−301 544</b>

## Rezervy na opravu dlouhodobého majetku

Vytváření a čerpání rezerv na opravu dlouhodobého majetku je možné pouze v české účetní legislativě. Mezinárodní účetní standardy tvorbu rezerv na opravu DHM vůbec nepřipouští. V IFRS je tato problematika řešena komponentním odpisováním. Vybraná účetní jednotka tvoří rezervy na opravu dlouhodobého majetku, a to na opravu střechy výrobní haly v Moravském Krumlově. Konkrétní informace jsou pro přehlednost uvedeny v tabulce 19.

Tab. 19: Tvorba rezervy (v Kč) na opravu haly (22)

Název rezervy: Oprava haly C			
Rok opravy: 2018		Rozpočet nákladů: 1 000 000,- Kč	
Rok	Tvorba rezervy	Čerpání	Zůstatek
2016	500 000	0	500 000
2017	500 000	0	<b>1 000 000</b>

Při komponentním odpisování se pořizovací cena haly rozdělí na komponentní části a sleduje se a odpisuje samostatně podle své doby životnosti.

Pořizovací cena haly činila 12 450 000 Kč a doba odpisování je 30 let. Roční odpis činí 415 000 Kč. Celkové náklady při tvorbě rezervy jsou poté uvedeny v tabulce 20.

Tab. 20: Celkové náklady při tvorbě rezervy v Kč (22)

	Odpis	Tvorba rezervy	Celkové náklady
2016	415 000	500 000	915 000
2017	415 000	500 000	915 000

V souladu s IFRS nelze tvořit rezervy na opravu DHM, protože se využívá komponentního odpisování. Doba životnosti vyměněné střechy se odhaduje na 15 let. Vlivem komponentních odpisů se částka střechy dostane do nákladů postupně a rovnoměrně s ohledem na svoji životnost. Celkové roční odpisy se tak sníží, jak lze pozorovat v následující tabulce.

Tab. 21: Celkové náklady při komponentním odpisování střechy

	Odpis haly	Odpis střechy	Celkové náklady
2016	448 333	66 667	515 000
2017	448 333	66 667	515 000

## Metody odpisování

Stejně jako v ČÚL má účetní jednotka i při vykazování dle mezinárodních účetních standardů možnost volby metody při odpisování. Pro přehled metod byl vybrán vysokozdvizný elektrický vozík (VZV), který byl pořízen v prosinci 2015 a zařazen do užívání 1. ledna 2016. Jeho pořizovací cena činí 943 600 Kč a účetní jednotka neuvažuje o zbytkové hodnotě. Účetní jednotka stanovila dobu odpisování takového majetku na 5 let. V tabulce níže (tabulka 22) je uplatněna lineární rovnoměrná metoda, metoda DDB a metoda SYD. O výkonových odpisech u tohoto typu majetku není uvažováno.

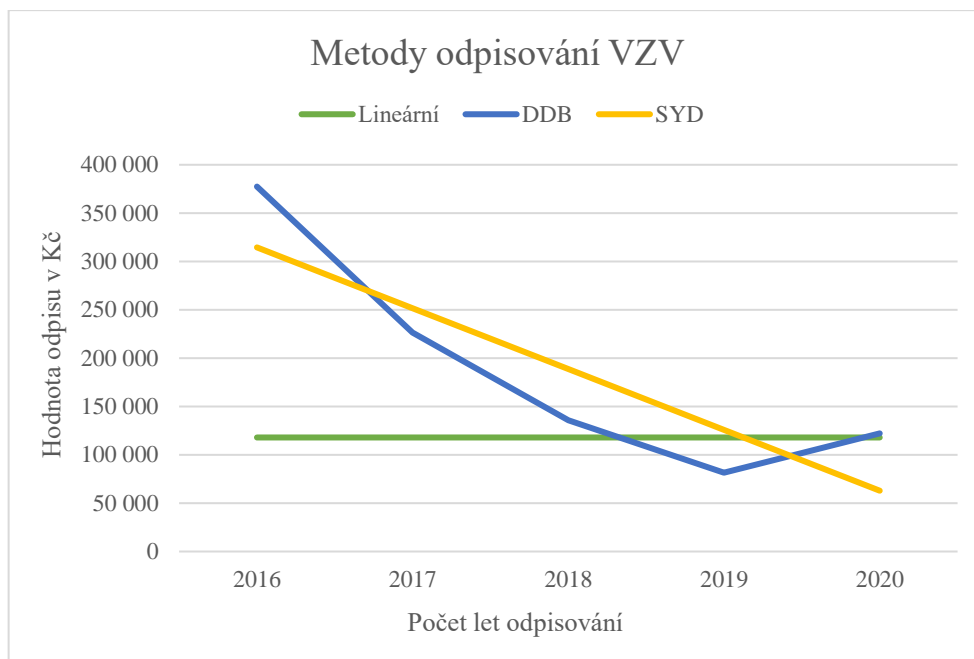
Tab. 22: Jednotlivé metody odpisování (v Kč)

	Lineární	DDB	SYD
	Odpis VZV		
2016	117 950	377 440	314 533
2017	117 950	226 464	251 627
2018	117 950	135 878	188 720
2019	117 950	81 527	125 813
2020	117 950	122 291	62 907

Podrobnější výpočty jednotlivých metod jsou pro ilustraci uvedeny v příloze V.

Již z grafu 5 je patrné, že lineární metodou jsou odpisy rozpouštěny do nákladů rovnoměrně po celou dobu odpisování. Metodou DDB vstupují odpisy do nákladů zrychleně, tedy v prvním roce je odpis nejvyšší a poté postupně klesá. V pátém roce je hodnota posledního odpisu vyšší. Metoda SYD lineárně klesá. Nejužívanější metodou je lineární odpis, patrně z důvodu jednoduchého výpočtu. Naproti tomu metoda DDB a SYD lépe vystihuje skutečné opotřebení některého druhu majetku, například strojů. V prvních letech dochází k většímu využívání nových a obvykle i bezporuchových strojů, s postupem času dochází k opravám a obnovám stroje. Dalším faktorem vyššího opotřebení z počátku odpisování může být rychlý technický a technologický vývoj. Později je totiž třeba stroj vylepšit či zmodernizovat, nebo jej vyměnit za novější – vyspělejší.





Graf 5: Metody odpisování VZV

### Náhradní díly

Běžné náhradní díly jsou podle mezinárodních účetních standardů klasifikovány jako zásoby, tudíž se účtují do nákladů v okamžiku jejich spotřeby. Jestliže se ve společnosti nacházejí významné náhradní díly, které mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a jejich užití se vztahuje k pozemkům, budovám či zařízením, měly by se takové náhradní díly samostatně odpisovat.

V majetku společnosti Retex a.s. se nachází takový významný náhradní díl v podobě pásu horizontálního dopravníku Airlay (vztahující se k výše zmíněné výrobní lince Airlay), který byl pořízen 31.7. 2016. Pořizovací cena pásu je 49 666 Kč a doba životnosti byla stanovena na tři roky. Pro odpisování náhradního dílu byl stanoven rovnoměrný způsob odpisování a je zobrazen v následující tabulce.

Tab. 23: Odpisování náhradního dílu (v Kč)

	Pořizovací cena	Oprávky	Odpis	Zůstatková cena
2016	49 666	6 898	6 898	42 768
2017		23 453	16 555	26 213
2018		40 009	16 555	9 657
2019		49 666	9 657	0

Se zbytkovou hodnotou společnost neuvažuje, protože se jedná o poměrně bezvýznamnou částku, která by výsledek hospodaření příliš neovlivnila. V tabulce 24 jsou vyhodnoceny následky aktivace náhradního dílu do rozvahy.

Tab. 24: Aktivace náhradního dílu do rozvahy

	Událost	Kč	Změna dle IFRS
2016	Aktivace náhradního dílu do rozvahy	49 666	Snížení provozních nákladů
2016	Oprávky náhradního dílu	6 898	Zaúčtování do provozních nákladů

Nakoupený náhradní díl by se zařadil do rozvahy v podobě odpisovaného majetku, čímž by se snížily provozní náklady, které mají vliv na VH (tab. 25), protože by nedošlo k okamžité spotřebě v celé částce. Náhradní díl by se do nákladů dostal postupně v podobě odpisů po tři roky.

Tab. 25: Vliv vykazování náhradního dílu na VH

	Událost	Vliv na VH (Kč)
2016	Vyřazení náhradního dílu z nákladů	+49 666
	Zvýšení nákladů vlivem nových odpisů	-6 898

Pokud se náhradní díl aktivuje do rozvahy pod položku pozemky, budovy a zařízení, má to prostřednictvím nákladů vliv i na výsledek hospodaření. Musí se proto zvýšit výsledek hospodaření o částku náhradního dílu, zároveň se výsledek hospodaření sníží o roční odpis náhradního dílu, v tomto případě o 6 898 Kč za rok 2016.

### Generální prohlídky

U aktiv, u kterých se provádí pravidelné a plánované prohlídky a opravy, mohou být tyto generální opravy aktivovány do rozvahy a odpisovány po dobu do další plánované prohlídky. Ve společnosti Retex probíhá mnoho oprav a preventivních prohlídek. Většina z nich ale probíhá nepravidelně a jejich cena se obtížně stanovuje. Existují ale i servisní prohlídky a opravy, které se konají pravidelně a provádí je externí firma. Takovým příkladem je kalibrace a servisní prohlídka sestavy teploměrů pojící se k výrobní lince Brückner. Tato kalibrace se provádí pravidelně jednou za 2 roky. Dne 3. března 2015 byla

provedena tato kalibrace a byla vyčíslena na 10 400 Kč s datem platnosti do března 2017. Odpisy kalibrace sestavy teploměrů jsou stanoveny rovnoměrně po dobu dvou let a jsou zobrazeny v následující tabulce.

Tab. 26: Odpisování kalibrace sestavy teploměrů (v Kč)

	Pořizovací cena	Oprávky	Odpis	Zůstatková cena
2015	10 400	3 900	3 900	6 500
2016		9 100	5 200	1 300
2017		10 400	1 300	0

Z důvodů zahrnutí generální prohlídky do rozvahy musí společnost nejprve vyloučit částky za provedení kalibrace z provozních nákladů poté zaúčtovat nově vypočítané odpisy generální prohlídky. Jednotlivé kroky operací jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. 27: Vliv aktivace generální prohlídky na VH

	Událost	Vliv na VH (Kč)
2015	Vyloučení kalibrace z provozních nákladů	+10 400
	Kumulované odpisy generální prohlídky	–3 900
	<b>Celkem</b>	<b>+6 500</b>
2016	Kumulované odpisy generální prohlídky	–5 200
	<b>Celkem</b>	<b>–5 200</b>
2017	Kumulované odpisy generální prohlídky	–1 300
	<b>Celkem</b>	<b>–1 300</b>

Celkový výsledek hospodaření se vlivem provedených operací v roce 2015 zvýšil o 6 500 Kč, v roce 2016 dochází ke snížení VH o 5 200 Kč a v roce 2017 o 1 300 Kč.

Obdobným aktivem, u kterého se pravidelně provádí prohlídky je trhačí stroj TiraTest sloužící pro vykonávání zkoušek v laboratoři společnosti. Pravidelné prohlídky a seřízení tohoto stroje se koná opět jednou za dva roky. Naposledy byla prohlídka provedena 10. října 2016 v hodnotě 7 500 Kč. Odpisy generální prohlídky dle IFRS jsou zobrazeny v tabulce 28.

Tab. 28: Odpisování generální prohlídky trhačského stroje (v Kč)

	Pořizovací cena	Oprávky	Odpis	Zůstatková cena
2016	7 500	625	625	6 875
2017	---	4 375	3 750	3 125
2018	---	7 500	3 125	0

Znovu byl zvolen rovnoměrný odpis po dobu 2 let, tedy do provedení další prohlídky. V případě, že by byla prohlídka provedena dříve, než by současná prohlídka byla odepsána, musí se nejprve vyřadit původní prohlídka z nákladů a poté aktivovat současná generální prohlídka. Změny provedené aktivací generální prohlídky do rozvahy má vliv na výsledek hospodaření. Vlivy jsou uvedeny v tab. 29.

Tab. 29: Vliv aktivace generální prohlídky na VH

	Událost	Vliv na VH (Kč)
2016	Vyloučení servisní prohlídky z provozních nákladů	+7 500
	Kumulované odpisy generální prohlídky	-625
	<b>Celkem</b>	<b>+6 875</b>
2017	Kumulované odpisy generální prohlídky	-3 750
	<b>Celkem</b>	<b>-3 750</b>
2018	Kumulované odpisy generální prohlídky	-3 125
	<b>celkem</b>	<b>-3 125</b>

Rovnoměrné rozložení hodnoty generální prohlídky do dvou let, má vliv na výsledek hospodaření v podobě zvýšení VH o 6 875 Kč v roce 2016, a v následujících letech snížení, a to o 3 750 Kč v roce 2017 a 3 125 Kč v roce 2018.

### Drobný majetek

Mezinárodní účetní standard IAS 16 považuje za dlouhodobý majetek aktiva, jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok. Přitom nebere v úvahu pořizovací cenu majetku. Účetní jednotka eviduje drobný hmotný majetek ve své podrozvahové evidenci. Pro vykazování podle IFRS jej proto můžeme přetransformovat do rozvahy.

V roce 2015 a 2016 společnost nakoupila celou řadu majetku, který byl identifikován jako drobný hmotný majetek. U všech následujících položek byly stanoveny účetní odpisy na dobu 36 měsíců. V tabulce 30 jsou vyčísleny časově rozlišené náklady roku 2015.

Tab. 30: Časově rozlišené náklady drobného majetku pořízeného v roce 2015 (v Kč)

Položka	Časově rozlišené náklady (v Kč)		
	2015	2016	2017
Dílenský vozík včetně náradí	24 743	13 746	2 749
Tiskárna TSC TTP 246 M prof	28 302	15 240	2 177
Monitor LCD 27" EIZO	10 819	6 010	1 202
Váha podlahová	12 563	6 979	1 396
<b>CELKEM</b>	<b>76 426</b>	<b>41 975</b>	<b>7 524</b>

V roce 2015 byl pořízen drobný hmotný majetek v celkové hodnotě 103 353 Kč. Odpisy drobného hmotného majetku pořízeného v roce 2015 jsou uvedeny v následující tabulce (viz tabulka 31).

Tab. 31: Odpisy drobného majetku pořízeného v roce 2015

Položka	Měsíc zařazení	Pořizovací cena (Kč)	Měsíční odpis (Kč)	Kumulované odpisy (v Kč)		
				2015	2016	2017
Tiskárna TSC TTP 246 M prof	únor	39 188	1 089	10 886	13 063	13 063
Dílenský vozík včetně náradí	březen	32 990	916	8 248	10 997	10 997
Monitor LCD 27" EIZO	březen	14 425	401	3 606	4 808	4 808
Váha podlahová	březen	16 750	465	4 188	5 583	5 583
<b>CELKEM</b>		<b>103 353</b>	<b>2 871</b>	<b>26 927</b>	<b>34 451</b>	<b>34 451</b>

Časově rozlišené náklady drobného hmotného majetku pořízeného v roce 2016 jsou zdokumentovány v tabulce na následující straně (tabulka 32).

Tab. 32: Časově rozlišené náklady drobného majetku pořízeného v roce 2016

Položka	Časově rozlišené náklady (v Kč)		
	2016	2017	2018
Tiskárna čárového kódu ZEBRA	16 043	8 913	1 783
Váha můstková 1T68C-LN-DBI/150ktg DC	9 598	5 484	1 371
Videodata projektor VIVITEK	28 622	16 356	4 089
El. sudové čerpadlo pro olej, naftu	20 058	11 758	3 458
Radlice na sníh	13 695	8 028	2 361
Hydraulický dílenský lis 20t SD0809A-CE	16 003	9 602	3 201
Notebook DELL Inspiron 5759	18 525	14 671	10 818
<b>CELKEM</b>	<b>122 544</b>	<b>74 812</b>	<b>27 080</b>

V roce 2016 byl pořízen drobný hmotný majetek v celkové hodnotě 132 475 Kč. Pro potřeby IFRS je třeba vyloučit časově rozlišené náklady tohoto majetku a nahradit je novými odpisy, které jsou počítány lineární metodou. Zbytkovou hodnotu účetní jednotka neuvažuje, protože částka by vzhledem k pořizovací ceně byla marginální. Doba odpisování zůstává stejná, jak ji zvolila účetní jednotka, tedy 36 měsíců. V tabulce níže jsou vypočítány kumulované odpisy drobného hmotného majetku.

Tab. 33: Odpisy drobného majetku pořízeného v roce 2015

Položka	Měsíc zařazení	Pořizovací cena (Kč)	Měsíční odpis (Kč)	Kumulované odpisy (v Kč)		
				2016	2017	2018
Váha můstková 1T68C-LN-DBI/150ktg DC	duben	12 340	343	2 742	4 113	4 113
Videodata projektor VIVITEK	duben	36 800	1 022	8 178	12 267	12 267
El. sudové čerpadlo pro olej, naftu	květen	24 900	692	4 842	8 300	8 300
Radlice na sníh	květen	17 001	472	3 306	5 667	5 667
Hydraulický dílenský lis 20t SD0809A-CE	červen	19 203	533	3 201	6 401	6 401
Notebook DELL Inspiron 5759	červen	22 230	618	3 705	7 410	7 410
<b>CELKEM</b>		<b>132 475</b>	<b>3 680</b>	<b>25 973</b>	<b>44 158</b>	<b>44 158</b>

Vyloučení časově rozlišených nákladů a následná aktivace majetku do rozvahy včetně výpočtu nových odpisů ovlivňuje výsledek hospodaření (tab. 34). V roce 2016 se výsledek hospodaření vlivem uplatnění IFRS zvýšil o 140 723 Kč, v roce 2017 je zvýšení o 31 048 Kč a v roce 2018 již dochází ke snížení výsledku hospodaření o 51 135 Kč.

Tab. 34: Vliv aktivace drobného majetku do rozvahy a jeho vliv na VH

Období	Událost	Vliv na VH (Kč)
2015	Vyřazení časově rozlišených nákladů	+76 426
	Kumulované odpisy aktivovaného drobného majetku	-26 927
	<b>Celkem</b>	<b>+49 499</b>
2016	Vyřazení časově rozlišených nákladů	+122 544
	Kumulované odpisy aktivovaného drobného majetku	-60 424
	<b>Celkem</b>	<b>+104 095</b>
2017	Vyřazení časově rozlišených nákladů	+74 812
	Nové odpisy aktivovaného drobného majetku	-78 609
	<b>Celkem</b>	<b>+3 727</b>
2018	Vyřazení časově rozlišených nákladů	+27 080
	Nové odpisy aktivovaného drobného majetku	-44 158
	<b>Celkem</b>	<b>-17 078</b>

#### 4.5.2 Investice do nemovitostí

Investice do nemovitostí dle IAS 40 zahrnuje nemovitosti, které jsou drženy za účelem dosažení kapitálového výnosu nebo jiného zhodnocení, například formou nájemného.

Společnost Retex má ve svém dlouhodobém hmotném majetku pozemek, který nevyužívá pro svou hlavní činnost, a proto má v úmyslu tento pozemek pronajímat. V účetnictví je pozemek evidován v hodnotě 181 720 Kč. Společnost si nechala určit cenu pozemku odhadcem, který jej odhadl na 223 400 Kč.

Další podmínkou, která musí být splněna při rozpoznání investice do nemovitostí, je pravděpodobný budoucí ekonomický užitek plynoucí z této investice. Pravděpodobný užitek z investice představuje nájemné, které bude nájemce hradit společnosti Retex za užívání pozemku. Náklady investice pak tvoří pořizovací cena pozemku.

Tento pozemek bude klasifikován jako investice do nemovitostí od doby, od které bude pozemek využíván nájemcem. Do té doby je pozemek součástí pozemků dle standardu IAS 16. Převod zobrazuje následující tabulka.

Tab. 35: Převod pozemku z IAS 16 do IAS 40

Datum	Položka	Částka (Kč)
1. 9. 2016	Vyřazení pozemku z IAS 16	181 720
	Zařazení pozemku do investic do nemovitostí IAS 40	223 400
	Přírůstek z přecenění (reálná hodnota – pořizovací cena)	41 680

Po zařazení pozemku z IAS 16 v pořizovací hodnotě do investic do nemovitostí IAS 40, vznikl přírůstek z přecenění, který se účtuje vůči vlastnímu kapitálu ve výši rozdílu reálné hodnoty a pořizovací ceny, v tomto případě 41 680 Kč. Jestliže by společnost přistoupila k dalším podobným investicím do nemovitostí, musí potom již použitý model ocenění reálnou hodnotou aplikovat na všechny investice do nemovitostí.

#### 4.5.3 Aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

Při analýze majetku společnosti Retex a.s. by se do aktiv držených k prodeji daly přiřadit nemovitosti, které se nachází v Zákupcích v severních Čechách. Jedná se o budovy a pozemky tvořící areál. Před rozhodnutím nemovitosti prodat byl areál pronajímán, avšak nájemce se rozhodl ukončit nájemní smlouvu a nedaří se nalézt nového nájemce.

Aktiva držená k prodeji podle IFRS 5 jsou aktiva, která již účetní jednotka nehodlá využívat ke své činnosti a výhodnější bude jejich prodej. Takové aktivum musí být připraveno k okamžitému prodeji a zároveň musí být prodej vysoce pravděpodobný. Tyto podmínky společnost splňuje. Prodejní cena nemovitosti byla sjednána na 1 701 000 Kč. Zároveň musí být prodej uskutečněn do jednoho roku od zařazení majetku do aktiv držených k prodeji. Tuto podmínku společnost rovněž splňuje díky smlouvě o budoucí koupi těchto nemovitostí, ve které se píše, že kupní smlouva bude podepsána nejpozději do 31. prosince roku 2016. Není pravděpodobné, že se plán prodeje bude nějakým způsobem měnit.



Pořizovací cena celého areálu činila 6 891 316 Kč, zůstatková cena k 31. 12. 2015 byla 459 037 Kč. Budovy jsou odepsané z celé části, zůstatkovou cenu tedy tvoří pouze pozemky, které se neodpisují. Prodejní cena je v částce 1 701 000 Kč. Operace s tímto majetkem jsou popsány v tab. 36.

Tab. 36: Převod nemovitostí do aktiv držených k prodeji

Datum	Položka	Částka (Kč)
31. 12. 2015	Vyřazení nemovitostí z dlouhodobého hmotného majetku	459 037
	Zařazení do aktiv držených k prodeji	
	Přírůstek z přecenění	1 241 963

Předmětem této operace je vykázání aktiva z jedné kategorie do jiné. Podrobnosti o tomto prodeji a o samotných nemovitostech nacházejících se v areálu v Zákupích, musí zveřejnit v účetní závěrce.

#### 4.6 Konečné vykázání DHM v souladu s IFRS

Tato kapitola se zabývá výsledným přechodem z české účetní legislativy do vykazování v souladu s mezinárodními účetními standardy v oblasti dlouhodobého hmotného majetku. Analýze podléhaly roky 2015 a 2016 před prvním vykázáním účetní závěrky dle IFRS, která by byla sestavena k 31. 12. 2016.

Diplomová práce je zaměřena pouze na vykazování dlouhodobého hmotného majetku, který je součástí rozvahy skládající se z aktiv, závazků a vlastního kapitálu. Předmětem tedy není sestava kompletního výkazu, ale pouze části týkající se dlouhodobého hmotného. Součástí účetní závěrky je příloha k účetní závěrce, která by měla obsahovat informace o použitých standardech, informace o zvolených účetních politikách, specifických položkách a všech dalších významných informací, které jsou nutné pro zachování principu věrného zobrazení.

V následujících tabulkách 37 a 38 je znázorněna rozvaha dle ČÚL jednotlivě pro roky 2015 a 2016.

Tab. 37: Rozvaha DHM 2015 dle ČÚL v tis. Kč (17)

Rozvaha k 31.12.2015 dle ČÚL				
AKTIVA	Běžné účetní období			Min. období
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
Dlouhodobý hmotný majetek	540 605	–189 806	350 799	263 091
Pozemky	6 884	---	6 884	6 134
Stavby	210 798	–58 871	151 927	115 083
Hmotné movité věci a jejich soubory	319 015	–130 935	187 080	139 937
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	2 995	---	4 908	1 937

Rozvaha dle ČÚL je rozdělena na běžné účetní období, které je zobrazeno v hodnotách brutto. Netto hodnoty jsou vyjádřeny jako brutto minus korekce. Minulé období zahrnuje pouze netto hodnoty. Vlivem vykázaní hodnot v celých tisících, může docházet k mírným rozdílům v částkách z důvodu zaokrouhlení.

Tab. 38: Rozvaha DHM 2016 dle ČÚL v tis. Kč (17)

Rozvaha k 31.12.2016 dle ČÚL				
AKTIVA	Běžné účetní období			Min. období
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>567 590</b>	<b>–208 319</b>	<b>359 271</b>	<b>350 799</b>
Pozemky	11 512	---	11 512	6 884
Stavby	211 353	–63 169	148 184	151 927
Hmotné movité věci a jejich soubory	333 341	–143 148	190 193	187 080
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	11 384	–2 002	9 382	4 908

Základní prvky rozvahy sestavované v souladu s IFRS se skládá aktiv, závazků a vlastního kapitálu. Mezinárodní standardy však nestanovují povinný formát výkazu,

proto se může často zdát, že rozvaha sestavovaná dle IFRS je velice stručná oproti výkazu sestavovanému podle ČÚL. Ale příloha k účetní závěrce dle IFRS je velice podrobná a rozsáhlá. Všechny informace se tak uživatelé účetní závěrky dozví právě z přílohy.

V tabulce 39 lze pozorovat, že vlivem uplatnění IFRS došlo v roce 2015 ke snížení hodnoty pozemků o částku 459 037, po zaokrouhlení na tisíce tedy 459 tis. Kč, které byly v tomto roce překlasifikovány na aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti. Ke změnám došlo i u zařízení, ke kterým byla v roce 2015 aktivována položka generální prohlídky v částce 10 400 Kč a drobný hmotný majetek v hodnotě 103 353 Kč. V oprávkách jsou zohledněny odpisy nově aktivované generální prohlídky a odpisy aktivovaného drobného majetku. V roce 2016 rovněž došlo ke snížení hodnoty pozemků, protože pozemek v hodnotě 181 720 Kč byl překlasifikován na investice do nemovitostí. Položka zařízení se změnila z důvodů snížení hodnoty výrobní linky, u které nebyly uznány následné výdaje, další změny nastali vlivem aktivace generální prohlídky v částce 7 500 Kč a aktivací drobného majetku do rozvahy v částce 132 475 Kč.

Tab. 39: Část rozvahy sestavené dle IFRS v tis. Kč

<b>Rozvaha k 31.12.2016</b>	<b>Běžné období</b>	<b>Min. období</b>
<b>AKTIVA</b>	<b>2016</b>	<b>2015</b>
Pozemky	11 330	6 425
Budovy brutto	211 353	210 798
Oprávkky k budovám	63 169	58 871
Budovy netto	148 184	151 927
Zařízení brutto	333 341	319 015
Oprávkky k zařízení	143 176	130 971
Zařízení netto	190 034	188 158
Investice do nemovitostí	182	---
Aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti	---	459
Nedokončené hmotné investice včetně záloh	9 382	4 908
<b>Celkem</b>	<b>359 112</b>	<b>351 877</b>

Veškeré provedené operace měly vliv na výsledek hospodaření společnosti. V tabulce 40 jsou uvedeny operace, které proběhly v roce 2015.

Tab. 40: Vliv provedených operací v roce 2015 na výsledek hospodaření (v Kč)

Rok	Událost	Vliv na VH
2015	Vyloučení původních odpisů linky Airlay	+3 566 564
	Nové odpisy linky Airlay	−3 243 297
	Nové odpisy komponenty Airlay	−328 192
	Vyloučení kalibrace teploměrů z nákladů	+10 400
	Odpisy generální prohlídky (kalibrace teploměrů)	−3 900
	Vyřazení časově rozlišených nákladů drobného majetku	+76 426
	Nové odpisy drobného majetku aktivovaného do rozvahy	−9 927
	<b>Celkem</b>	<b>+48 074</b>

První provedenou operací, která měla vliv na výsledek hospodaření roku 2015 bylo vyloučení původních odpisů výrobní linky Airlay v hodnotě 3 566 564 Kč. Původní odpisy linky byly zahrnuty do nákladů, to znamená, že snížily výsledek hospodaření. Vyloučením těchto nákladů se výsledek hospodaření opět navýší. Nyní do nákladů vstupují nové odpisy linky Airlay v hodnotě 3 243 297 Kč, které jsou počítány z hodnoty očištěné o stanovenou komponentní část, která se odpisuje zvlášť z důvodu rozdílné délky životnosti. Tyto nové odpisy opět snižují výsledek hospodaření, stejně jako zaúčtované nové odpisy komponentní části aktiva v částce 328 192 Kč. Další operací zvyšující výsledek hospodaření bylo vyloučení nákladů na provedení kalibraci sestavy teploměrů linky Brückner v hodnotě 10 400 Kč. Tato operace byla klasifikována jako generální prohlídka, protože se pravidelně opakuje jednou za 2 roky, a je tudíž možné tuto generální prohlídku aktivovat do rozvahy a samostatně ji odpisovat. Odpisy této generální prohlídky opět vstupují do výsledku hospodaření a snižují ho v částce 3 900 Kč. ČÚL z daňového hlediska rozlišuje dlouhodobý hmotný majetek také podle pořizovací ceny. V účetnictví subjektu se pak kromě dlouhodobého hmotného majetku vyskytují i položky drobného hmotného majetku. Naproti tomu IFRS se řídí kritériem doby použitelnosti, která musí být delší než jeden rok, aby mohl být takový majetek klasifikován jako položka pozemků, budov a zařízení. Z toho důvodu byl do rozvahy dle IFRS aktivován drobný hmotný majetek, u kterého byla určena doba životnosti na 36 měsíců. Nejprve se ale musely vyloučit časově rozlišené odpisy tohoto drobného majetku a tím pádem došlo ke

zvýšení výsledku hospodaření o 76 426 Kč. U každého aktivovaného majetku byly stanoveny nové odpisy, které se opět zaúčtovaly do nákladů a tím snížily výsledek hospodaření o 9 927 Kč. Celkový vliv provedených operací v roce 2015 zvyšuje výsledek hospodaření o 48 074 Kč.

Přehled změn provedených v roce 2016 a jejich vliv na výsledek hospodaření je znázorněn v následující tabulce.

Tab. 41: Vliv provedených operací v roce 2016 na výsledek hospodaření

Rok	Událost	Vliv na VH
2016	Vyloučení původních odpisů linky Airlay	+3 778 727
	Nové odpisy linky Airlay	−3 431 406
	Nové odpisy komponenty Airlay	−328 192
	Vyloučení TZ z majetku, zvýšení nákladů	−320 673
	Vyloučení náhradního dílu z nákladů	+49 666
	Nové odpisy náhradního dílu	−6 898
	Kumulované odpisy generální prohlídky (kalibrace teploměrů)	−5 200
	Vyloučení servisní prohlídky trhačního stroje	+7 500
	Kumulované odpisy servisní prohlídky	−625
	Vyřazení časově rozlišených nákladů drobného majetku	+122 544
	Nové odpisy drobného majetku aktivovaného do rozvahy	−60 424
	<b>Celkem</b>	<b>−194 981</b>

Operace, které měly v roce 2016 za následek zvýšení výsledku hospodaření byly opět vyloučení původních odpisů linky Airlay v hodnotě 3 778 727 Kč dále vyloučení náhradního dílu, o kterém se původně účtovalo jako o zásobě a do nákladů tento náhradní díl vstupoval v okamžiku spotřeby v hodnotě 49 666 Kč a poslední položkou zvyšující výsledek hospodaření v roce 2016 bylo vyřazení časově rozlišených nákladů drobného hmotného majetku v hodnotě 122 544 Kč. Nově vypočítané odpisy linky Airlay měly za následek snížení výsledku hospodaření o částku 3 431 406 Kč, stejný dopad mělo rovněž zaúčtování nových odpisů komponentní části linky Airlay v hodnotě 328 192 Kč. Do položek snižující VH se zařadilo i technické zhodnocení na lince Airlay, které nemohlo být uznáno jako následný výdaj, a proto bylo zaúčtováno do nákladů v částce

320 673 Kč. Vlivem aktivace pásu horizontálního dopravníku Airlay jako náhradního dílu do rozvahy byly vypočítány odpisy tohoto majetku. V roce 2016 tento odpis činil 6 898 Kč, který měl za následek snížení výsledku hospodaření. Kumulované odpisy generální prohlídky (kalibrace sady teploměrů) za rok 2016 činí 5 200 Kč a snižují VH. V tomto roce do rozvahy vstupuje další operace, která byla uznána jako generální prohlídka a může být tudíž odpisována do další prohlídky. Odpis generální prohlídky v podobě seřízení trhačského stroje TiraTest byl zaúčtován do nákladů v částce 625 Kč. Tato částka snížila výsledek hospodaření. Rovněž byly zaúčtovány nově vypočítané odpisy drobného hmotného majetku, které v součtu činí 60 424 Kč a snižují tak výsledek hospodaření. Následkem provedených operací byl výsledek hospodaření snížen 194 981 Kč.

#### **4.7 Doporučení pro vybrané skupiny uživatelů účetních informací**

Z pohledu managementu podniku vidím výhodu ve vykazování účetní závěrky v souladu s IFRS v možnostech odpisování náhradních dílů a generálních oprav, čímž se částky dostávají do nákladů postupně. Jako výhodu shledávám i komponentní odpisování, jelikož umožňuje rozdělení aktiva na samostatné části s různou dobou životnosti. Avšak domnívám se, že samotný přechod na vykazování dle IFRS je velice problematický a náročný jak časově, tak z pohledu znalostí. Přechod na jiný systém vykazování by jistě znamenal nutnost pořízení nového softwaru, také oslovení odborníka zabývající se touto problematikou, odhadce, v případě, že by se účetní jednotka rozhodla oceňovat reálnou hodnotou.

Dle mého názoru poskytuje vykazování stálých aktiv podle IFRS věrnější a poctivější obraz o ekonomické situaci, protože často umožňuje lepší rozložení nákladů v čase, tudíž nedochází k jednorázovému zkreslování hospodářského výsledku. I přesto, že IFRS poskytuje, dle mého názoru, věrnější pohled, samotná aplikace je velmi obtížná. Definice některých komponentních částí včetně odhadu jejich doby použitelnosti vyžaduje vysokou úroveň znalostí o činnosti výrobní firmy, kterou Retex a.s. je, a také o majetkovém vybavení a jehož životnosti – v případě vybrané firmy se jedná především o výrobní linky. Samotná evidence majetku, který se dá rozdělit na více komponentních částí může být obtížná, protože účetní jednotka by pro určení správné výše daně, musela evidovat majetek také dle českých právních předpisů.

Vykazování dle IFRS je, dle mého názoru, velmi přínosné pro banky. Samotný výkaz sice nemusí mít vysokou vypovídací schopnost, ale všechny potřebné a významné informace musí být obsaženy a podrobně popsány v příloze účetní závěrky, a to v širším rozsahu, než je tomu v podmínkách české účetní legislativy. Banky by tak měly lepší přehled o finanční situaci ve firmě.

Podrobnější přehled o společnosti by se vlivem podrobné přílohy k účetní závěrce naskytl také veřejnosti, zaměstnancům, dodavatelům a odběratelům a také orgánům ve státní sféře.

Vykazování účetní závěrky dle IFRS, jehož součástí je i dlouhodobý hmotný majetek, by poskytla hlubší pohled také zahraničním investorům, pokud by se společnost Retex rozhodla více expandovat na zahraniční trhy a poptávat tam kapitál.

## ZÁVĚR

Diplomová práce byla zaměřena na vykazování stálých aktiv podle české účetní legislativy a Mezinárodních účetních standardů s aplikací na vybranou účetní jednotku. V teoretické části práce byl charakterizován dlouhodobý hmotný majetek jak z pohledu ČÚL, tak z pohledu IFRS. Oba účetní systémy mají něco společného a je tendence k postupnému přibližování české účetní legislativy k IFRS, například nynější možnosti využití komponentního odpisování v českých účetních jednotkách nebo zohlednění zbytkové hodnoty. Zároveň ale existuje ještě dost významných rozdílů, například ve vykazování rezerv na opravu dlouhodobého hmotného majetku, které jsou v českých podmínkách poměrně běžné, avšak IFRS je vůbec nepřipouští. Rozdílné je také chápání finančního leasingu. V této diplomové práci je problematika finančního leasingu projednána pouze v teoretické části, protože vybraná účetní jednotka Retex a.s. v posledních letech finanční leasing pro financování majetku vůbec nevyužívá. Na konci kapitoly zabývající se teoretickými východisky při jednotlivém způsobu vykazování jsou vypsány nejvýznamnější rozdíly mezi ČÚL a IFRS.

Zjištěné rozdíly byly aplikovány v analytické části práce pod názvem „Přechod na vykazování dlouhodobého hmotného majetku dle IFRS“, na vybranou společnost Retex a.s. Jelikož účetní jednotka neaplikuje komponentní odpisování, i když je to v současné době umožněno i českou legislativou, již v této oblasti vyvstal první rozdíl ve vykazování. Jelikož v IFRS je možné odpisovat také generální prohlídky, významné náhradní díly i drobný hmotný majetek, jestliže je jeho doba použitelnosti delší než 1 rok, vstupují tyto odpisy do nákladů, což má vliv na výsledek hospodaření. Přestože IFRS nezná pojem technické zhodnocení, existuje možnost TZ po přezkoumání uznat jako tzv. následné výdaje.

Specifickou oblastí IFRS jsou investice do nemovitostí a aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti. V účetní jednotce se v obou případech nacházel majetek (a v obou případech se jednalo o pozemek), který byl překlasifikován do těchto kategorií.

Při porovnání výsledného vykázání dlouhodobého hmotného majetku se objevily jisté rozdíly, ale částky nebyly nijak zásadní. V roce 2015 byla suma dlouhodobého hmotného majetku vykazovaného dle IFRS vyšší než suma tohoto majetku vykazovaného dle české účetní legislativy. V následujícím roce 2016 to bylo přesně naopak. Největší rozdíl



shledávám v samotném výkazu. Dle české účetní legislativy má rozvaha předepsaný formát a strukturu. Rozvaha sestavovaná v souladu s IFRS nemá žádný závazný formát, má pouze základní prvky, kterými jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál. Obsáhlejší je zase příloha k účetní závěrce podle IFRS, která musí obsahovat velice podrobné informace. Významnější rozdíly vznikaly spíše ve výsledku hospodaření, který se z důvodu aplikace IFRS na účetní jednotku v roce 2015 zvýšil o 48 074 Kč a následující rok 2016 zase snížil o 194 981 Kč.

Společnost Retex by měla možnost sestavovat individuální účetní závěrku v souladu s IFRS v případě, že by se stala součástí konsolidačního celku, jehož mateřská společnost sestavuje konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS. Avšak pro daňové účely by musela i nadále vést účetnictví podle českých účetních předpisů, proto si myslím, že pokud účetní jednotce nenastane jednoznačná povinnost, nebude vykazovat účetní závěrku v souladu s IFRS.

## POUŽITÁ LITERATURA

- (1) Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví (zákon o účetnictví) ze dne 12. prosince 1991.
- (2) Vyhláška č. 500/2002 Sb. prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví pro podnikatele ze dne 6. listopadu 2002.
- (3) České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů.
- (4) Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (zákon o daních z příjmů) ze dne 20. listopadu 1992.
- (5) ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. Series of Economics Textbooks. ISBN 978-80-248-3141-1.
- (6) PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 16. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. ISBN 978-80-7263-932-8.
- (7) WU, X. The impact of the convergence on IFRS. Paper presented at the 1-3. 2013 [cit. 2017-12-05]. Dostupné z <https://search-proquest.com.ezproxy.lib.vutbr.cz/docview/1682629803?accountid=17115>.
- (8) FICBAUER, Jiří. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Brno: CERM, 2016. ISBN 978-80-214-5390-6.
- (9) JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4710-1.
- (10) DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. Daně a účetnictví. ISBN 978-80-265-0149-7.
- (11) VAŠEK, Libor. *Účetnictví – výkaznictví: vybrané oblasti IFRS*. Praha: Institut certifikace účetních, 2016. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice. ISBN 978-80-87985-09-0.

- (12) CHRISTIAN, D. and N. LÜDENBACH. IFRS Essentials. Chichester: John Wiley & Sons, 2013. ISBN 978-1-118-50137-5.
- (13) ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina KŘIVÁNKOVÁ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*. Sedmé aktualizované vydání. Praha: Institut certifikace účetních, 2017. Vzdělávání účetní profese v České Republice. ISBN 978-80-87985-10-6.
- (14) *IFRS do kapsy 2015* [online]. Praha, 2015 [cit. 2017-12-13]. Dostupné z: [www.deloitte.cz](http://www.deloitte.cz).
- (15) Výpis z obchodního rejstříku. *Veřejný rejstřík a Sbírka listin* [online]. Praha: Ministerstvo spravedlnosti České republiky, ©2012-2015 [cit. 2017-12-14]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=700204&typ=PLATNY>.
- (16) O nás. *Retex* [online]. Moravský Krumlov, 2015 [cit. 2017-12-19]. Dostupné z: <https://www.retex.cz/o-nas-2/>.
- (17) RETEX. *Výroční zpráva 2012-2016*. Moravský Krumlov: Retex a.s.
- (18) MÁČE, Miroslav. *Finanční analýza obchodních a státních organizací: praktické příklady a použití*. 1. vyd. Praha: Grada, 2006, ISBN 80-2471-558-9.
- (19) RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 5. aktual. vyd. Praha: Grada, 2015. ISBN 978-80-247-5534-2.
- (20) KNÁPKOVÁ, A., D. PAVELKOVÁ a M. CHODÚR. *Měření a řízení výkonnosti podniku*. Vyd. 1. Praha: Linde, 2011, ISBN 978-80-720-1882-6.
- (21) RETEX. *Směrnice dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku*. Moravský Krumlov: Retex a.s.
- (22) MUSELÍKOVÁ, V. E-mailová korespondence [online], 18.3.2018.

## SEZNAM ZKRATEK

ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚS	Český účetní standard
CZ-NACE	Klasifikace ekonomických činností
D	Dal
DDB	Double Declining Balance Method
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
EHS	Evropský hospodářský prostor
EU	Evropská unie
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standard Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
MD	Má dáti
ROA	Rentabilita aktiv
ROCE	Rentabilita celkového investovaného kapitálu
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu
ROS	Rentabilita tržeb
RPC	Reprodukční pořizovací cena
SYD	Sum of the Years Digits
TZ	Technické zhodnocení
US GAAP	American Generally Accepted Accounting Principles
VH	Výsledek hospodaření
VZV	Vysokozdvížený vozík
ZC	Zůstatková cena
ZoÚ	Zákon o účetnictví

## **SEZNAM GRAFŮ**

Graf 1: Vývoj DHM ve sledovaném období 2012–2016 (17) .....	43
Graf 2: Majetková struktura (17) .....	43
Graf 3: Kapitálová struktura (17).....	44
Graf 4: Podíl tržeb z prodeje vlastních výrobků a služeb na čistém obratu (17).....	46
Graf 5: Metody odpisování VZV .....	57

## **SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obr. 1: Nástroje regulace českého účetnictví (5).....	13
Obr. 2: Koncepční rámec (8, s. 38).....	24
Obr. 3: Rozhodovací strom (8, s. 145).....	31
Obr. 4: Logo společnosti Retex (16).....	40

## SEZNAM TABULEK

Tab. 1: Odpisové sazby při rovnoměrném odpisování v % (4) .....	19
Tab. 2: Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování při urychlení odpisování v % (4) .....	20
Tab. 3: Koeficienty pro zrychlené odpisování (4) .....	21
Tab. 4: Významné rozdíly mezi IFRS a ČÚL (14) .....	36
Tab. 5: Činnosti jednotlivých závodů (17) .....	41
Tab. 6: Struktura dlouhodobého hmotného majetku (17).....	42
Tab. 7: Horizontální analýza dlouhodobého hmotného majetku v % (17).....	42
Tab. 8: Ukazatelé zadluženosti (17) .....	44
Tab. 9: Vybrané položky VZZ v tis. Kč (17).....	45
Tab. 10: Horizontální analýza VZZ v % (17).....	45
Tab. 11: Likvidita I., II. a III. stupně (17).....	47
Tab. 12: Ukazatelé rentability (17).....	48
Tab. 13: Ukazatelé aktivity (17) .....	49
Tab. 14: Pravidla odpisování účetní jednotky (21).....	50
Tab. 15: Původní odpisy linky Airlay v Kč (22) .....	52
Tab. 16: Odpisování komponentní části linky Airlay v Kč (22) .....	53
Tab. 17: Nové odpisy linky Airlay v souladu s IFRS .....	54
Tab. 18: Vliv změn odpisů na výsledek hospodaření .....	54
Tab. 19: Tvorba rezervy (v Kč) na opravu haly (22).....	55
Tab. 20: Celkové náklady při tvorbě rezervy v Kč (22) .....	55
Tab. 21: Celkové náklady při komponentním odpisování střechy .....	55
Tab. 22: Jednotlivé metody odpisování (v Kč).....	56
Tab. 23: Odpisování náhradního dílu (v Kč) .....	57
Tab. 24: Aktivace náhradního dílu do rozvahy.....	58
Tab. 25: Vliv vykazování náhradního dílu na VH.....	58
Tab. 26: Odpisování kalibrace sestavy teploměrů (v Kč).....	59
Tab. 27: Vliv aktivace generální prohlídky na VH.....	59
Tab. 28: Odpisování generální prohlídky trhačského stroje (v Kč).....	60
Tab. 29: Vliv aktivace generální prohlídky na VH.....	60
Tab. 30: Časově rozlišené náklady drobného majetku pořízeného v roce 2015 (v Kč) .	61
Tab. 31: Odpisy drobného majetku pořízeného v roce 2015 .....	61

Tab. 32: Časově rozlišené náklady drobného majetku pořízeného v roce 2016.....	62
Tab. 33: Odpisy drobného majetku pořízeného v roce 2015 .....	62
Tab. 34: Vliv aktivace drobného majetku do rozvahy a jeho vliv na VH .....	63
Tab. 35: Převod pozemku z IAS 16 do IAS 40 .....	64
Tab. 36: Převod nemovitostí do aktiv držených k prodeji .....	65
Tab. 37: Rozvaha DHM 2015 dle ČÚL v tis. Kč (17).....	66
Tab. 38: Rozvaha DHM 2016 dle ČÚL v tis. Kč (17).....	66
Tab. 39: Část rozvahy sestavené dle IFRS v tis. Kč .....	67
Tab. 40: Vliv provedených operací v roce 2015 na výsledek hospodaření (v Kč).....	68
Tab. 41: Vliv provedených operací v roce 2016 na výsledek hospodaření .....	69

## SEZNAM VZORCŮ

Vzorec 1: Výpočet odpisu (6, s. 119) .....	19
Vzorec 2: Výpočet odpisu u zrychleného odpisování při zvýšení vstupní ceny (6).....	20
Vzorec 3: Výpočet odpisu při zrychleném odpisování (6) .....	21
Vzorec 4: Výpočet ročního odpisu při zrychleném odpisování v dalších letech (6) .....	21
Vzorec 5: Výpočet odpisu rovnoměrnou metodou .....	28
Vzorec 6: Výpočet roční odpisové sazby (10, s.110) .....	29
Vzorec 7: Výpočet ročního odpisu (10, s. 110) .....	29
Vzorec 8: Výpočet procenta DDB metodou (9, s. 110).....	29
Vzorec 9: Výpočet odpisu metodou DDB (10, s. 110).....	29
Vzorec 10: Výpočet odpisu metodou SYD.....	29
Vzorec 11: Výpočet odpisu výkonovou metodou (10, s. 111) .....	30

## SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Rozvaha společnosti Retex a.s. v letech 2012–2016.....	I
Příloha 2: Výpočet odpisů linky Airlay .....	III
Příloha 3: Odpis VZV metodou DDB.....	V
Příloha 4: Výpočet odpisů VZV metodou SYD .....	V

**Příloha 1: Rozvaha společnosti Retex a.s. v letech 2012–2016**

<b>ROZVAHA</b>						
	<b>AKTIVA</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>348 693</b>	<b>427 700</b>	<b>395 922</b>	<b>486 721</b>	<b>495 539</b>
<b>B.</b>	<b>Dlouhodobý majetek</b>	<b>267 163</b>	<b>316 554</b>	<b>271 680</b>	<b>351 670</b>	<b>361 250</b>
<b>B. I.</b>	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	<b>2 363</b>	<b>1 770</b>	<b>1 089</b>	<b>671</b>	<b>1 779</b>
B. I. 1	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	1 361	397	0	0	0
2	Ocenitelná práva	362	638	354	671	529
	B.I.2.1. Software	182	612	354	671	529
	B.I.2.2. Ostatní ocenitelná práva	180	26	0	0	0
5	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	640	735	735	0	1 250
	B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	640	735	735	0	1 250
<b>B. II.</b>	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>264 800</b>	<b>314 784</b>	<b>263 091</b>	<b>350 799</b>	<b>359 271</b>
B. II. 1	Pozemky a stavby	112 294	127 905	121 217	158 811	159 696
	B.II.1.1. Pozemky	6 106	4 923	6 134	6 884	11 512
	B.II.1.2. Stavby	106 188	122 982	115 083	151 927	148 184
2	Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	113 370	169 151	139 937	187 080	190 193
5	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	39 136	17 728	1 937	4 908	9 382
	B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	26 255	0	310	2 995	1 386
	B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	12 881	17 728	1 627	1 913	7 996
<b>B. III.</b>	<b>Dlouhodobý finanční majetek</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>7 500</b>	<b>200</b>	<b>200</b>
B. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0	7 500	200	200
<b>C.</b>	<b>Oběžná aktiva</b>	<b>77 314</b>	<b>106 008</b>	<b>117 422</b>	<b>134 613</b>	<b>131 923</b>
<b>C. I.</b>	<b>Zásoby</b>	<b>42 005</b>	<b>50 312</b>	<b>45 398</b>	<b>61 185</b>	<b>57 710</b>
C. I. 1	Materiál	24 556	35 540	28 353	45 096	38 643
2	Nedokončená výroba a polotovary	5 743	4 731	6 094	6 870	7 671
3	Výrobky a zboží	11 706	10 041	10 951	9 219	11 396
	C.I.3.1. Výrobky	11 369	9 718	10 681	8 791	11 004
	C.I.3.2. Zboží	337	323	270	428	392
<b>C. II.</b>	<b>Pohledávky</b>	<b>33 242</b>	<b>53 219</b>	<b>67 711</b>	<b>48 528</b>	<b>69 680</b>
2	Krátkodobé pohledávky	33 242	53 219	67 711	48 528	69 680
	C.II.2.1. Pohledávky z obchodních vztahů	33 007	39 951	42 637	46 385	64 955
	C.II.2.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba			12 000	0	
	C.II.2.4. Pohledávky - ostatní	235	13 268	13 074	2 143	4 725
	C.II.2.4.3. Stát - daňové pohledávky	170	303	0	571	2 540
	C.II.2.4.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy				789	2 182
	C.II.2.4.5. Dohadné účty aktivní	56				
	C.II.2.4.6. Jiné pohledávky	9	12 965	13 074	783	3
<b>C. IV.</b>	<b>Peněžní prostředky</b>	<b>2 067</b>	<b>2 477</b>	<b>4 313</b>	<b>24 900</b>	<b>4 533</b>
C. IV. 1	Peněžní prostředky v pokladně	28	46	36	106	182
2	Peněžní prostředky na účtech	2 039	2 431	4 277	24 794	4 351
<b>D. I.</b>	<b>Časové rozlišení</b>	<b>4 216</b>	<b>5 138</b>	<b>6 820</b>	<b>438</b>	<b>2 366</b>
D. I. 1	Náklady příštích období	1 378	750	778	438	510
2	Komplexní náklady příštích období	2 706	4 338	5 962		
3	Příjmy příštích období	132	50	80		1 856



	PASIVA	2012	2013	2014	2015	2016
	<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>348 693</b>	<b>427 700</b>	<b>395 922</b>	<b>486 721</b>	<b>495 539</b>
A.	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>150 378</b>	<b>160 529</b>	<b>173 976</b>	<b>197 467</b>	<b>234 173</b>
A. I.	<b>Základní kapitál</b>	<b>108 695</b>	<b>108 497</b>	<b>108 497</b>	<b>108 497</b>	<b>108 497</b>
1	Základní kapitál	108 846	108 497	108 497	108 497	108 497
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	-151	0			
A. II.	<b>Ážio</b>	<b>10 321</b>	<b>10 519</b>	<b>10 519</b>	<b>10 519</b>	<b>10 519</b>
2	Kapitálové fondy	10 321	10 519	10 519	10 519	10 519
	A.II.2.1. Ostatní kapitálové fondy	10 321	10 519	10 519	10 519	10 519
A. III.	<b>Fondy ze zisku</b>	<b>1 713</b>	<b>2 403</b>	<b>2 684</b>	<b>2 567</b>	<b>2 626</b>
A. III. 1	Ostatní rezervní fondy	1 616	1 828	2 342	2 362	2 362
2	Statutární a ostatní fondy	97	575	342	205	264
A. IV.	<b>Výsledek hospodaření minulých let</b>	<b>25 411</b>	<b>28 837</b>	<b>36 096</b>	<b>45 223</b>	<b>63 684</b>
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	25 411	28 837	36 096	45 223	63 684
A. V.	<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</b>	<b>4 238</b>	<b>10 273</b>	<b>16 180</b>	<b>30 661</b>	<b>48 847</b>
B. + C.	<b>Cizí zdroje</b>	<b>198 315</b>	<b>267 171</b>	<b>221 946</b>	<b>289 254</b>	<b>261 330</b>
B. I.	<b>Rezervy</b>	<b>0</b>	<b>2 567</b>	<b>7 785</b>	<b>8 150</b>	<b>30 750</b>
2	Rezerva na daň z příjmů			0	3 650	9 250
3	Rezervy podle zvláštních právních předpisů			0	0	10 000
4	Ostatní rezervy		2 567	7 785	4 500	11 500
C.	<b>Závazky</b>	<b>198 315</b>	<b>264 604</b>	<b>214 161</b>	<b>281 104</b>	<b>230 580</b>
C. I.	<b>Dlouhodobé závazky</b>	<b>104 780</b>	<b>168 334</b>	<b>119 083</b>	<b>164 749</b>	<b>121 640</b>
2	Závazky k úvěrovým institucím	89 282	152 479	101 302	142 013	97 666
8	Odložený daňový závazek	10 624	13 464	17 781	22 736	23 974
9	Závazky - ostatní	4 874	2 391	0	0	0
	C.I.9.3. Jiné závazky	4 874	2 391			
C. II.	<b>Krátkodobé závazky</b>	<b>93 535</b>	<b>96 270</b>	<b>95 078</b>	<b>116 355</b>	<b>108 940</b>
2	Závazky k úvěrovým institucím	43 790	40 079	46 423	46 226	29 200
3	Krátkodobé přijaté zálohy	11	78	12	6	25
4	Závazky z obchodních vztahů	43 423	50 372	40 003	59 301	66 584
8	Závazky ostatní	6 311	5 741	8 640	10 822	13 131
	C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům	2 812	3 110	4 033	5 180	5 990
	C.II.8.4. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	1 570	1 705	1 850	2 537	2 891
	C.II.8.5. Stát - daňové závazky a dotace			665	1 891	2 363
	C.II.8.6. Dohadné účty pasivní	1 913	906	574	1 180	1 846
	C.II.8.7. Jiné závazky	16	20	1 518	34	41
D. I.	<b>Časové rozlišení</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>36</b>
D. I. 1	Výdaje příštích období					36

**Příloha 2: Výpočet odpisů linky Airlay (v Kč)**

		<b>změna vstupní ceny</b>	<b>oprávky</b>	<b>odpis</b>	<b>zůstatková cena</b>
2013	říjen	51 434 098	295 746	295 746	51 138 352
	listopad		591 492	295 746	50 842 606
	prosinec		887 238	295 746	50 546 860
2014	leden		1 182 984	295 746	50 251 114
	únor		1 478 730	295 746	49 955 368
	březen		1 774 476	295 746	49 659 622
	duben		2 070 222	295 746	49 363 876
	květen		2 365 969	295 746	49 068 129
	červen		2 661 715	295 746	48 772 383
	červenec		2 957 461	295 746	48 476 637
	srpen		3 253 207	295 746	48 180 891
	září		3 548 953	295 746	47 885 145
	říjen		3 844 699	295 746	47 589 399
	listopad		4 140 445	295 746	47 293 653
	prosinec		4 436 191	295 746	46 997 907
2015	leden		4 731 937	295 746	46 702 161
	únor		5 027 683	295 746	46 406 415
	březen		5 323 429	295 746	46 110 669
	duben		5 619 175	295 746	45 814 923
	květen		5 914 921	295 746	45 519 177
	červen		6 210 667	295 746	45 223 431
	červenec		6 506 413	295 746	44 927 685
	srpen		6 802 159	295 746	44 631 939
	září		7 097 906	295 746	44 336 192
	říjen		7 393 652	295 746	44 040 446
	listopad		7 689 398	295 746	43 744 700
	prosinec	54 496 933	8 002 755	313 357	43 431 343
2016	leden		8 316 112	313 357	43 117 986
	únor		8 629 470	313 357	42 804 628
	březen	54 817 606	8 944 671	315 201	42 489 427
	duben		9 259 872	315 201	42 174 226
	květen		9 575 073	315 201	41 859 025
	červen		9 890 275	315 201	41 543 823
	červenec		10 205 476	315 201	41 228 622
	srpen		10 520 677	315 201	40 913 421
	září		10 835 878	315 201	40 598 220

2017	říjen		11 151 080	315 201	40 283 018
	listopad		11 466 281	315 201	39 967 817
	prosinec		11 781 482	315 201	39 652 616
	leden		12 096 683	315 201	39 337 415
	únor		12 411 885	315 201	39 022 213
	březen		12 727 086	315 201	38 707 012
	duben		13 042 287	315 201	38 391 811
	květen		13 357 488	315 201	38 076 610
	červen		13 672 689	315 201	37 761 409
	červenec		13 987 891	315 201	37 446 207
	srpen		14 303 092	315 201	37 131 006
	září		14 618 293	315 201	36 815 805
	říjen		14 933 494	315 201	36 500 604
	listopad		15 248 696	315 201	36 185 402
	prosinec		15 563 897	315 201	35 870 201
2018	leden - prosinec		19 346 312	3 782 415	32 087 786
2019			23 128 727	3 782 415	28 305 371
2020			26 911 141	3 782 415	24 522 957
2021			30 693 556	3 782 415	20 740 542
2022			34 475 971	3 782 415	16 958 127
2023			38 258 386	3 782 415	13 175 712
2024			42 040 801	3 782 415	9 393 297
2025			45 823 215	3 782 415	5 610 883
2026			49 605 630	3 782 415	1 828 468
2027			51 434 098	1 828 468	0

### Příloha 3: Odpis VZV metodou DDB

$$\text{procento}_{\text{DDB}} = 2 * \left(\frac{1}{5}\right) = 0,4 \text{ (4 \%)}$$

DDB	odpis VZV (v Kč)		
	pořizovací cena	odpis	zůstatková cena
2016	943 600	377 440	566 160
2017		226 464	339 696
2018		135 878	203 818
2019		81 527	122 291
2020		122 291	0

### Příloha 4: Výpočet odpisů VZV metodou SYD

SYD	odpis VZV (v Kč)		
	pořizovací cena	odpis	zůstatková cena
2016	943 600	314 533	629 067
2017		251 627	377 440
2018		188 720	188 720
2019		125 813	62 907
2020		62 907	0